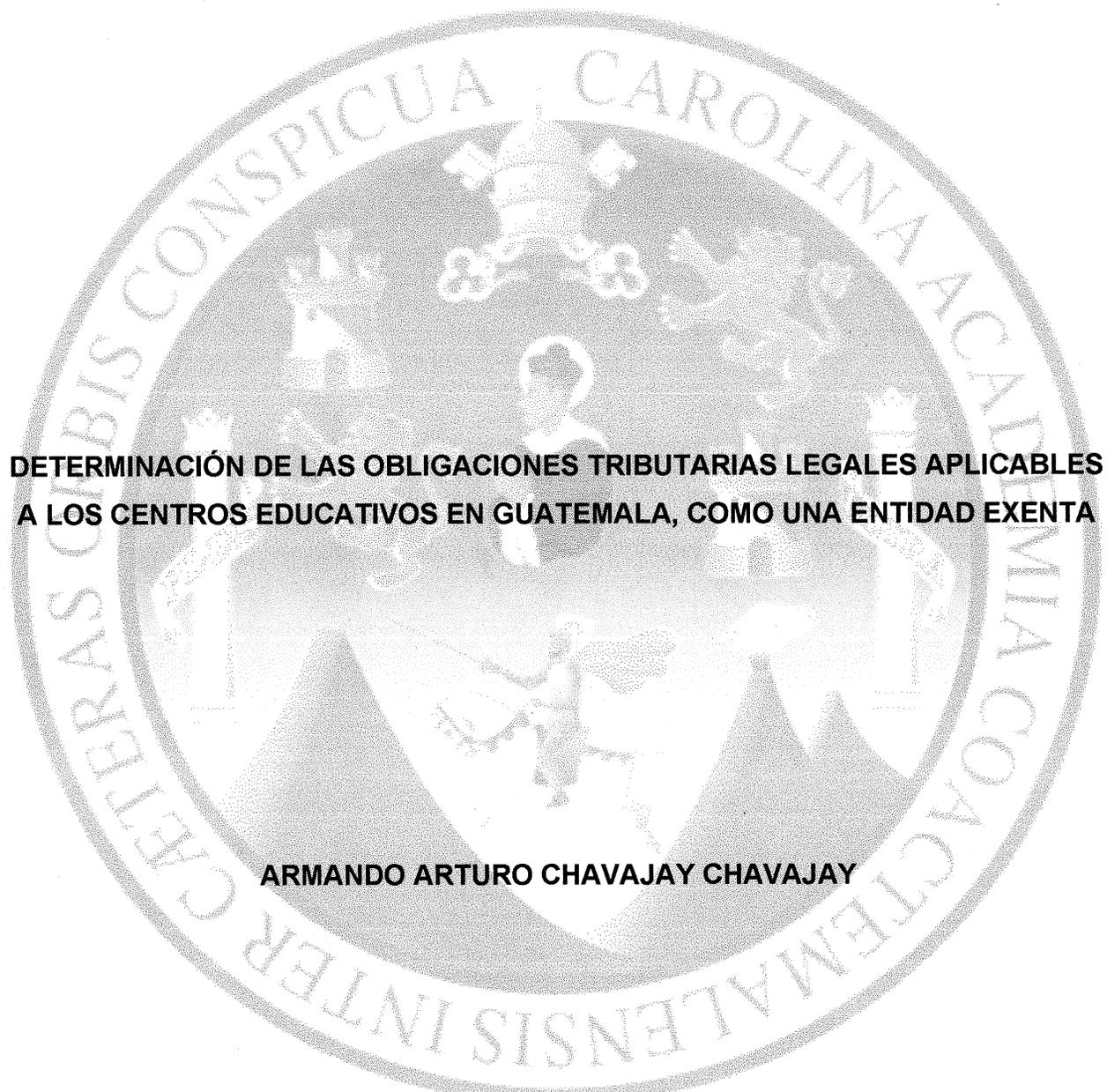


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a large, circular emblem. It features a central shield with a figure holding a staff, surrounded by a crown and other heraldic elements. The shield is set against a background of a sunburst. The entire emblem is enclosed within a circular border containing the Latin text "ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CETERAS CIBIS CONSPICUA CAROLINA".

**DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS LEGALES APLICABLES
A LOS CENTROS EDUCATIVOS EN GUATEMALA, COMO UNA ENTIDAD EXENTA**

ARMANDO ARTURO CHAVAJAY CHAVAJAY

GUATEMALA, MARZO DE 2020

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

**DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS LEGALES APLICABLES
A LOS CENTROS EDUCATIVOS EN GUATEMALA, COMO UNA ENTIDAD EXENTA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ARMANDO ARTURO CHAVAJAY CHAVAJAY

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, marzo de 2020

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Jaime Amílcar González Dávila
Vocal: Lic. Rubén Flores Monroy
Secretario: Lic. Obdulio Rosales Dávila

Segunda Fase:

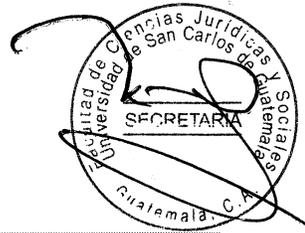
Presidente: Lic. Ronald Daniel Ortiz Orantes
Vocal: Lic. Héctor David España Pinnetta
Secretario: Lic. Rolando Alberto Morales

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

Suum Cuique Tribuere...

Dar a cada uno lo suyo...

BURÓ DE ASESORÍA LEGAL GÜIX
DR. PH. SERGIO OSWALDO GÜIX GUAMUCH
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 28 de febrero de 2019.

Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Lic. Orellana Martínez:

De acuerdo al nombramiento de fecha veintiséis de noviembre del año dos mil dieciocho, he procedido a asesorar la tesis titulada **"DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS LEGALES APLICABLES A LOS CENTROS EDUCATIVOS, COMO UNA ENTIDAD EXENTA"**, del Bachiller Armando Arturo Chavajay Chavajay; analizando con el estudiante, la conveniencia de modificar el título, éste quedó Así: **"DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS LEGALES APLICABLES A LOS CENTROS EDUCATIVOS EN GUATEMALA, COMO UNA ENTIDAD EXENTA"** motivo por el cual, emito el siguiente:

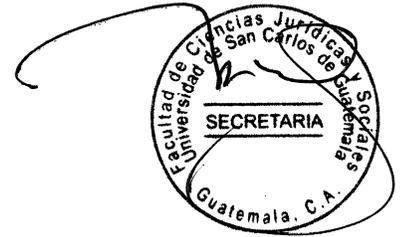
DICTAMEN:

- a. Con respecto al contenido científico de la tesis, se puede verificar que las técnicas y métodos utilizados son congruentes con respecto al contenido técnico; además, considero que está presente en la redacción al utilizar un lenguaje jurídico acorde a un trabajo de esta índole.
- b. En la investigación, se utilizó el método científico, evidente en los procedimientos desarrollados para comprobar la hipótesis planteada. A su vez, se empleó el método dialéctico para hallar un razonamiento lógico, justo y razonado que fundamentara el tema objeto de estudio, interrelacionando y concatenando los diversos hechos investigados, para así poder llegar a la verdad real.
- c. La investigación contiene suficientes referencias bibliográficas que resguardan los derechos de autor de los elementos que sirvieron de base para sustentar el tema tratado, y por ende el desarrollo del mismo.

12 Calle 1-56 Zona 4, San Juan Sacatepéquez, Guatemala, C.A.
Telefonos: 6630-2987 / 5672-5656
Email: licsergioguix@gmail.com

Suum Cuique Tribuere...

Dar a cada uno lo suyo...



- d. Se han desarrollado adecuadamente cada uno de los capítulos, en ellos se fundamenta la comprobación de la hipótesis, lo cual genera una contribución científica al sistema formativo guatemalteco.
- e. En la conclusión el Bachiller expone de forma clara y resumida que en Guatemala, existe un gran déficit en cuanto a la capacidad de recaudación de las obligaciones tributarias establecidos por las leyes, aunado al mismo, los vacíos legales que permiten una infinidad de criterios para darle cumplimiento a los requerimientos estatuidos en materia tributaria, condición que genera grandes pérdidas en las arcas del Estado y que los centros educativos en Guatemala, no son la excepción ante este fenómeno, por el desconocimiento de sus responsabilidades, por lo tanto, incurren en el delito de evasión fiscal.
- f. Declaro que no soy pariente del estudiante, dentro de los grados de la ley, por lo que mi opinión es plenamente imparcial y objetiva.

En base a lo anteriormente considerado y habiéndose cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, procedo a emitir DICTAMEN FAVORABLE al Bachiller ARMANDO ARTURO CHAVAJAY CHAVAJAY, para que prosiga con los trámites necesarios para su graduación. Sin otro particular, me suscribo de usted, atentamente.

Dr. Ph. Sergio Oswaldo Güix Guamuch
Abogado y Notario

Dr. Ph. Sergio Oswaldo Güix Guamuch
Abogado y Notario
Colegiado 9,467
"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



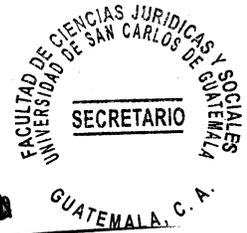
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 30 de enero de 2020.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ARMANDO ARTURO CHAVAJAY CHAVAJAY, titulado DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS LEGALES APLICABLES A LOS CENTROS EDUCATIVOS EN GUATEMALA, COMO UNA ENTIDAD EXENTA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.





DEDICATORIA

AL FORMADOR Y CREADOR:

Por llenarme de sabiduría, de energía para culminar otro paso en la vida

A MIS PADRES:

María Antonia Chavajay Chavajay y Mateo Chavajay Chavajay, por sus consejos, por el apoyo incondicional, por ser ejemplo de paciencia, de responsabilidad, de tolerancia y humildad.

A MIS SUEGROS:

Luisa Saquic Tzapinel, Santos Julián Vásquez Ronquillo, que en paz descansen, por sus buenas enseñanzas, por ser ejemplo de lucha, tolerancia y paciencia.

A MI COMPAÑERA DE VIDA:

Juliana Teresa Isabel Vásquez Saquic, un agradecimiento especial por su apoyo, amor, tolerancia, comprensión, por ser la inspiración e impulsora de todos mis proyectos.

A MIS HIJOS:

Darlyn Juliana y Julián Armando Mateo Chavajay Vásquez, por ser parte de mi inspiración para lograr mis metas.

A MIS HERMANOS (AS)

Nicolás Adrián Chavajay Chavajay, Juana Leticia Chavajay Chavajay, Nicolás Chavajay Chavajay, Ricarda Florinda Chavajay Chavajay, Delia Teresa Chavajay Chavajay, Elsa Isabel Chavajay Chavajay, Alfonso Leonel Chavajay Chavajay (en paz descansen), Yolanda Esmeralda Chavajay Chavajay, Gilma Berena Chavajay Chavajay, Elva Lourdes Chavajay Chavajay, por el apoyo incondicional, muestras de solidaridad y confianza en los momentos difíciles de mi carrera.

A MIS SOBRINOS (AS)

Edgar Armando Sebastián Chavajay, Ediberto Mateo Sebastián Chavajay, Elva Estrella Sebastián Chavajay, Yesenia Leticia Sajbín Chavajay, Xantia María Sofía Porón Chavajay, Angie Madeleine Esmeralda Porón Chavajay, Gabriela Leticia Porón Chavajay, Dafne Jasmín Chavajay, Karen Gisel Chavajay, Astrid Aminda



Rockset Chavajay Chaicoj, Christopher Yurkhaef
Aimar Chavajay Chaicoj, Kimberly Yuridia
Ivonne Chavajay Chaicoj, Delia María Yesenia
Chavajay Chaicoj, por las muestras de
solidaridad y cooperación.

A MIS CUÑADOS (AS)

Luis Rufino Sajbín Sosa, Antonio Porón Borón,
Ediberto Leonel Sebastián Hernández, Eraldo
Otoniel Gregorio Vásquez Saquic, Nery
Fausitno Eriberto Vásquez Saquic, Gricelda
Magalí Yac.

A MIS AMIGOS (AS)

Ramiro Gabriel López Mejía y Familia, Mauricio
Chic Velásquez, Ignacio Rodríguez, Johana del
Rosario Quiché Pérez, por su apoyo
incondicional y compañerismo.

EN ESPECIAL

A la gloriosa tricentenaria Universidad de San
Carlos de Guatemala, a la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Sociales, por permitir desarrollarme
académicamente como un profesional.



PRESENTACIÓN

Este trabajo pertenece a la rama del derecho público, los sujetos de investigación son los centros educativos en Guatemala, el Estado como sujeto activo receptor de los tributos, la superintendencia de administración tributaria, quienes están encargados de la correcta ejecución y cumplimiento de la obligación tributaria; la presente investigación fue realizada en el periodo del año 2016 al 2017, el ámbito geográfico de la investigación fue realizada en toda la República de Guatemala.

Asimismo, se estudió y analizó la necesidad de determinar cada una de las actividades que realizan los centros educativos autorizados para funcionar en el país, y que no se encuentran exentas del pago de los impuestos que establece la ley en materia tributaria.

En la ejecución de la investigación se utilizó el método científico, ya que se manejó la lógica para considerar la realidad, la cual permitirá obtener en forma ordenada y sistemática, verdades objetivamente validas acerca de la aplicación de la exención de los tributos y actividades que no se encuentran exentas. El aporte de este trabajo es que se pudo determinar cuáles son las actividades que realizan los centros educativos y que no se encuentran exentas del pago de impuestos. El aporte académico del trabajo se funda en que el mismo traerá consigo ventajas ya que mediante el mismo, se hace posible introducir cuestiones a debate académico que dinamizaran el desenvolvimiento del cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los centros educativos.



HIPÓTESIS

La hipótesis planteada, consiste en que se deben determinar las obligaciones tributarias formales que, el agente pasivo de los centros educativos en Guatemala, como una entidad exenta, debe de cumplir ante la superintendencia de administración tributaria, en virtud que, actualmente no está regulado dichas obligaciones, por lo que, provoca una evasión de impuestos ante el fisco, es sin duda un factor determinante para que los centros educativos en Guatemala, omitan reportar sus ingresos gravados y cumplir con sus obligaciones formales ante la superintendencia de administración tributaria.

Por lo que es necesario que el Congreso de la República de Guatemala, regule e incorpore dentro de la legislación guatemalteca, específicamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo referente a las obligaciones tributarias legales aplicables a los centros educativos en Guatemala, como una entidad exenta, la retención de un porcentaje, sobre ingresos que no están regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo obligación de pagar los impuestos de conformidad con la ley, si los centros educativos realizan transacciones tales como: Servicio de transporte escolar, elaboración y venta de uniformes, pagos de mantenimiento y jardinería, cuotas extraordinarias, como también cobro por préstamo de libros.

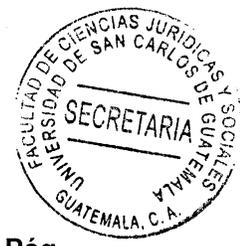
Por lo que fue importante hacer un análisis jurídico amplio del derecho tributario; toda vez que es la rama principal del derecho en la cual se basó esta investigación, extendiéndose a otras ramas del derecho como el constitucional.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Por medio de este trabajo se logró comprobar la hipótesis planteada ya que con este estudio se determinó que los centros educativos están exentos del pago de tributos, no obstante lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes ordinarias en materia tributaria, no todas las actividades que realizan estos centros están exentas del pago de impuestos, sin embargo existe falta de conocimiento por parte de los directores y administradores de los mismos, por ello no se materializa el cumplimiento de la obligación tributaria.

Se utilizó el método científico; ya que, se manejó la lógica para considerar la realidad de los centros educativos de Guatemala, de no retener y pagar los impuestos que generan las actividades que realizan, por servicio de transporte escolar, elaboración y venta de uniformes, pago de mantenimiento y jardinería, cuotas extraordinarias, como el cobro que realizan por préstamos de libros, entre otros, sin menoscabo a esfuerzos de padres de familia y entidades que prohíben determinadas actividades; la cual me permitió obtener en forma ordenada y sistemática la verdad objetiva que se planteó en la hipótesis, por consiguiente, ésta investigación demuestra que los centros educativos en Guatemala, a pesar de ciertas prohibiciones siguen con actividades comerciales, que no generan impuestos al fisco al no existir una tipificación de tales obligaciones dentro de las leyes tributarias.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Nociones generales de derecho constitucional.....	1
1.1. Derecho constitucional.....	2
1.2. Antecedentes.....	3
1.3. Definición de derecho constitucional.....	5
1.4. La Constitución Política de la República de Guatemala.....	6
1.5. La Constitución como fundamento de los principios tributarios.....	7
1.6. Principios constitucionales del derecho tributario.....	9
1.6.1. Principio de legalidad.....	9
1.6.2. Principio de capacidad de pago.....	11
1.6.3. Principio de no confiscación.....	12
1.6.4. Principio de irretroactividad.....	12

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	15
2.1. Antecedentes.....	15
2.2. Definición de derecho tributario.....	16
2.3. Naturaleza de la relación jurídica tributaria.....	18



2.4. Sujetos de la relación jurídica tributaria.....	18
2.5. Necesidad y finalidad de los tributos.....	19
2.6. Nociones generales de la determinación de las obligaciones tributarias....	21
2.7. Fuentes del derecho tributario.....	22
2.7.1. La Constitución Política de la República de Guatemala.....	23
2.7.2. Los tratados internacionales.....	23
2.7.3. La ley.....	25
2.7.4. Leyes delegadas y los decretos leyes.....	25
2.7.5. Los reglamentos.....	26
2.8. Principios jurídicos que rigen el derecho tributario.....	27
2.8.1. Principio de igualdad.....	28
2.8.2. Principio de poder inquisitivo.....	28
2.8.3. Principio de legalidad.....	30
2.8.4. Principio de equidad.....	30
2.8.5. Principio de generalidad.....	31
2.8.6. Principios jurídicos ordinarios.....	32
2.9. Nociones generales de la interpretación de las normas tributarias y las exenciones.....	33
2.10. Órganos de interpretación.....	35
2.11. Métodos de interpretación.....	36



CAPÍTULO III

	Pág.
3. Exenciones de las obligaciones tributarias.....	39
3.1. Aspectos generales de las exenciones.....	41
3.2. Características de las obligaciones tributarias.....	44
3.3. Aspecto formal de las exenciones.....	46
3.4. Finalidad de las exenciones.....	47
3.5. Clasificación de las exenciones tributarias.....	49

CAPÍTULO IV

4. Determinación de las obligaciones tributarias legales aplicables a los centros educativos en Guatemala, como una entidad exenta.....	57
4.1. Antecedentes de los impuestos exentos en los centros educativos.....	58
4.2. Importancia de las obligaciones tributarias.....	60
4.3. Actividades exentas de los centros educativos en Guatemala.....	61
4.4. Análisis de la legislación tributaria que regula las exenciones a los centros educativos.....	63
4.5. Determinación de las obligaciones tributarias de los centros educativos en Guatemala.....	66
4.6. Discusión final del trabajo de investigación.....	69
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	71
BIBLIOGRAFÍA.....	73



INTRODUCCIÓN

La determinación de las obligaciones tributarias legales aplicables a los centros educativos en Guatemala, como una entidad exenta; surge porque existe desconocimiento de las obligaciones de parte de los directores o representante legales en su caso, de los centros educativos y por la falta de una fiscalización eficiente de la superintendencia de administración tributaria hacia los centros educativos, aquellas que por ley o por las actividades que realizan no cargan los impuestos respectivos en la adquisición de bienes o servicios.

Sin embargo, en la práctica se ha observado que este sector por lo general, desconoce concretamente cuantas, y cuáles son aquellas obligaciones tributarias que deben cumplir por mandato de la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Actualización Tributaria, Ley y Reglamento del Impuesto Sobre la Renta; Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El objetivo de esta investigación fue explicar cuáles son las actividades que realizan los centros educativos del territorio nacional y que no se encuentran exentas del pago de impuestos. Existe desconocimiento de ciertas obligaciones tributarias por parte de los centros educativos, por ello se presume que no hacen efectivo el pago de los impuestos a los que si se encuentran afectos. En la ejecución de esta investigación se implementó el recurso metodológico, del método inductivo, el cual permitió partir de proposiciones generales para alcanzar proposiciones particulares. Además, dicho recurso



metodológico hace uso del método de análisis, de los elementos que se investigaron y examinaron, para posteriormente sintetizar y obtener un nuevo punto de vista. i

El estudio se divide en cuatro capítulos: el capítulo I comprende las nociones generales del derecho constitucional; en el capítulo II se enfoca sobre la temática del derecho tributario; el capítulo III contiene el tema de exenciones de las obligaciones tributarias; en el capítulo IV se puntualiza el tema central de la investigación que se refiere a la determinación de las obligaciones tributarias legales aplicables a los centros educativos en Guatemala como una entidad exenta.

Dadas las consideraciones en cuanto a las actividades comerciales que realizan los centros educativos en Guatemala, sin que las mismas sean una fuente de ingreso en las arcas del Estado, por desconocimiento de los directores o por la falta de regulación del impuesto sobre todas las transacciones que realizan en los centros educativos en Guatemala, por lo que es necesario que el Congreso de la República de Guatemala, regule e incorpore dentro de la legislación guatemalteca, específicamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo referente a las obligaciones tributarias legales aplicables a los centros educativos en Guatemala, como una entidad exenta, en relación a las actividades comerciales.



CAPÍTULO I

1. Nociones generales del derecho constitucional

Es de suma importancia enmarcarnos en el contexto de la constitucionalidad, antes de hablar de lo preceptuado con respecto a la libertad de industria, comercio, trabajo y otros que se encuentra regulada en esta norma.

Dentro de la extensa gama de autores existentes podemos indicar que alguna definición de Constitución como punto de partida la siguiente: “Ley fundamental de la organización de un Estado.”¹ Esto relacionado con la soberanía del pueblo, consiste en la potestad que tiene este de darse un gobierno y establecer normas que aseguren la libertad.

Se indica que el derecho constitucional hizo su aparición en Francia en mil ochocientos treinta y cuatro, creándose la cátedra en la facultad de derecho de París, aunque el término ya se había usado desde mil setecientos ochenta y cinco. El término que se utilizaba desde esa época, es decir, derecho constitucional está íntimamente ligado a la aparición de los regímenes liberales y al movimiento de la revolución francesa.

No obstante, se establece en la actualidad que este contenido es muy pobre y también inadecuado para el desarrollo político del Estado, en lo que respecta a la organización de este, que ya no sólo la Constitución es la que contiene la organización del Estado, sino que existe una serie de normas que son de nivel constitucional y abordan la reglamentación de una serie de instituciones políticas.

¹ Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Pág. 159



Por lo cual se puede indicar también que son instituciones opuestas a una constitución no quiere decir que se haga hincapié en las tradiciones y en mengua del cambio o de otra manera, sobre el pasado y en contra de las reformas, pero sí quiere decir que en adelante tal hincapié se hace sobre la organización concreta y real de las sociedades por oposición a las reglas jurídicas que se les pretende aplicar contraposición entre derecho y hecho. Se continúe llamando derecho constitucional o derecho de las instituciones políticas es el derecho que regula la organización del Estado, y a consideración particular para la presente tesis lo puedo establecer de la siguiente forma: Conjunto de normas que se encuentran establecidas en un documento único, por medio del cual se hacen valer los derechos y obligaciones civiles, políticos, así como las instituciones que velan por que se cumplan éstos.

También se establece el derecho constitucional guatemalteco, que es el derecho que regula lo relativo al territorio del Estado de Guatemala, su forma de gobierno, la nacionalidad y los derechos ciudadanos, garantías individuales y sociales, la estructura de gobierno y las atribuciones de cada uno de sus órganos estatales.

1.1. Derecho constitucional

Un Estado no es constitucional por el mero hecho de tener una constitución, cualquiera que sea la forma y contenido de esta, sino que únicamente merece la calificación de tal, el Estado que rige por una constitución orientada al propósito esencial del amparo de la libertad del individuo mediante la limitación del poder público.

El derecho constitucional es la garantía de la libertad y la dignidad del individuo, mediante la sumisión del Estado, íntegramente considerado, al derecho. La actual democracia en el país es sustentada por su ordenamiento jurídico-político en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que es la norma suprema. La Constitución Política de la República de Guatemala en su aspecto dogmático es congruente con la existencia de un régimen democrático.

La Constitución Política de la República de Guatemala fundamentalmente considerada como una corte humanista y por lo tanto proporciona los preceptos para el desarrollo de elecciones libres y populares, así como el sistema político elemental del Estado, creando como pilares fundamentales del sistema democrático, dos instituciones importantes que son: La corte de constitucionalidad y el procurador de los derechos humanos, encargados de velar por el cumplimiento y protección de la norma citada.

1.2. Antecedentes

“El antecedente más remoto se encuentra en Inglaterra y España, ambos países establecían algunas garantías individuales que tendían a impedir las extralimitaciones del poder real, son las Instituciones de Aragón y las cartas (convenios entre el príncipe y sus vasallos). La más conocida es la Carta Magna obtenida del rey Juan sin tierra de Inglaterra en 1215 por los barones, eclesiásticos y laicos. Establecía garantías relativas a la libertad de la Iglesia y a la recaudación de impuestos. Se concedían libertades a todos los hombres libres de Inglaterra, goce de privilegios, fueros y costumbres. La Carta Magna era un instrumento jurídico-político protector de las libertades públicas y

civiles. Es un conjunto de provisiones contra los abusos de las prerrogativas reales.

Para algunos autores esta Carta protegía derechos y libertades preexistentes reconocidas en:

- a. La Carta de Enrique I (1100).
- b. La Carta de Esteban (1136).
- c. La Carta de Enrique II (1154).
- d. Las Constituciones de Claredón (1164).²

Como es de conocimiento, con el transcurrir del tiempo, el hombre se ve ante necesidades urgentes para garantizar los derechos y obligaciones para satisfacer sus necesidades dentro de una sociedad organizada, puntualmente en el aspecto jurídico tributario, fue necesario implementar con base a las necesidades de cada sociedad un vínculo entre las autoridades y gobernantes.

“En cuanto a los textos constitucionales hay que destacar la petición de derechos (*petition of rights*) de 1628 que es una verdadera declaración y un triunfo del parlamento integrado por los Lores y los Comunes. Protege la libertad y seguridad personal, libertad de domicilio, reivindicó el *Habeas Corpus*. Otros documentos: *Habeas Corpus* (1679) y *Bill of Rights* (1689) Inglaterra. En Francia en vísperas de la revolución, varios hechos concluyen para que se divulgue la necesidad de una constitución escrita: la idea de la soberanía popular, el influjo americano, sobre todo a través de la declaratoria de

² Reyes Mejía, Sara Catalina. **Análisis jurídico doctrinario acerca de la antinomia que existe entre el artículo 1 del código civil y el artículo 3 de la constitución política de la república de Guatemala en cuanto a las teorías aplicables al inicio de la personalidad.** Pág. 4



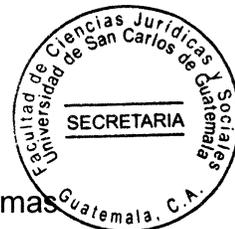
Virginia de 1776. El 26 de agosto de 1789 se redactó la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano. En Francia se elabora la primera constitución europea que conservó la monarquía limitando constitucionalmente su poder. Las estructuras socioeconómicas. El constitucionalismo descansó sobre la burguesía comercial e industrial, así se explica su concepto individualista y formalista de la democracia y el respeto cuidadoso de la propiedad privada.

Pese al tecnicismo que se utilizó por la influencia de los maestros y profesores *Kelsen* y *Preuss*, fue incapaz de encajar la presión de las masas y de orientar a las juventudes, seducidas por el irracionalismo y la violencia. Su desagradable consecuencia fue que las constituciones racionalizadoras del poder y fueron sustituidas por las dictaduras y los totalitarismos reaccionarios. Frente al constitucionalismo demo liberal surgirá el soviético con la constitución de la República Socialista Soviética Rusa (1918), la Constitución de la URSS (1924) y la Constitución estalinista de 1936, todas ellas fundadas en la teoría marxista-leninista del Estado.”³ En virtud de lo establecido, se puede expresar que el derecho constitucional ha sufrido una serie de cambios a lo largo de la historia, en cada una de las etapas de la evolución de la sociedad, hasta convertirse en el derecho supremo que es hoy en día.

1.3. Definición del derecho constitucional

El derecho constitucional es la rama del derecho político que comprende las leyes fundamentales del Estado que establecen la forma de gobierno, los derechos y deberes de los individuos y la organización de los poderes públicos.

³ *Ibid.* Pág. 5



También se puede definir al derecho constitucional como el “conjunto de normas relativas a la estructura fundamental del Estado, a las funciones de sus órganos, a las relaciones de estos entre sí y con los particulares.”⁴

Desde la perspectiva del ponente, el derecho constitucional es la rama del derecho público que estudia y desarrolla las normas y principios que refieren a las obligaciones elementales del Estado para con los habitantes, así como la organización política del mismo, estableciendo los derechos y las obligaciones del Estado para su protección básica.

1.4. La Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, se divide en tres partes, siendo las siguientes:

Parte dogmática: Es aquella en donde se reconocen las garantías o principios constitucionales individuales y colectivos. En ellos se encuentran los derechos humanos en su aspecto individual y social que se le reconoce al pueblo como sector gobernado, frente al poder público como sector gobernante, para que éste último respete tales derechos.

La parte dogmática la encontramos contenida en el preámbulo y los títulos I y II de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos del uno al 139.

⁴ Ibid. Pág. 7

La parte orgánica: Es la parte que regula lo relativo a la estructura, organización y funcionamiento del Estado y sus distintas dependencias. Establece la organización de Guatemala en lo que respecta al poder, la estructura jurídico-política y las limitaciones del poder público frente a la población. En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra contenida en los títulos III, IV y V, artículos del 140 al 262.

Parte práctica: En ésta se establecen las garantías y los mecanismos para hacer valer los derechos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, con el objeto de defender el orden constitucional. La encontramos contenida en los títulos VI y VII y comprende los artículos 263 al 281.

1.5. La Constitución como fundamento de los principios tributarios

El derecho tributario al igual de lo que sucede en las demás ramas jurídicas encuentra su fuente en la Constitución Política de la República de Guatemala. Su recepción por cada una de ellas puede ser más directa o menos directa, con mayores o menores especificaciones o adecuaciones. Es lo que sucede con los principios fundamentales de legalidad, tutela jurisdiccional, e igualdad, emergentes, los dos primeros, del principio de separación de las funciones legislativa y jurisdiccional y el de legalidad e igualdad.

La estructura normativa en materia fiscal se inicia a nivel constitucional. Por lo que se sostiene que el derecho tributario se encuentra íntimamente vinculado a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que es en la Constitución Política de la República de Guatemala donde se establecen los principios o reglas que



fundamentan la imposición y le dan validez al poder tributario de gravar o desgravar una situación jurídica que es de interés para el derecho tributario y las políticas económicas.

En consecuencia, los principios aplicables a cada rama no son creación de esta, sino que resultan de la especificación de principios generales enunciados en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya sea en forma explícita o implícita. Entonces estos principios emanan directamente de la Constitución Política de la República de Guatemala, como consecuencia, la forma de interpretación y aplicación son un reflejo directo del derecho constitucional.

Esto podría ser plenamente ejemplificado con el principio de legalidad tanto en el derecho tributario y en el derecho administrativo. En el derecho tributario el principio de legalidad se aplica en el sentido que una norma tributaria que cree o derogue una carga tributaria deberá estar regulada en una norma con rango de ley. En el derecho administrativo este principio está enfocado en la actuación del poder administrativo, indicándole al funcionario público que éste sólo puede hacer lo que la ley expresamente le ordene. Ambos principios se encuentran regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala, pero tienen interpretaciones distintas siendo denominados de la misma manera, pero aplicados de diferente forma.

Dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala están encuadrados distintos principios que por ser de orden constitucional se deben de aplicar a todas las ramas del derecho. En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra establecido el principio de generalidad, el que está formulado de tal manera



que no se puedan crear excepciones que sean otorgadas de maneras injustificables, como lo sería el caso de una exención que su fundamento no está debidamente justificado y crea desigualdades legales, o en el caso contrario sería imponer una carga tributaria mayor sin una justificación y con esto violándose el principio de igualdad.

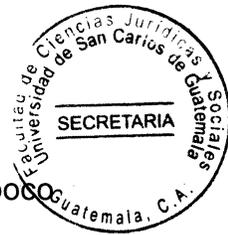
1.6. Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios del derecho tributario que están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental de nuestro país; el Estado es garante de los derechos mínimos de los contribuyentes, entre estos principios analizaremos brevemente los principios de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación y el de irretroactividad.

1.6.1. Principio de legalidad

Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala podemos encontrar el principio de legalidad, principalmente en el Artículo cinco establece que: **Libertad de acción**. "Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada



a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma”. Precepto que hace referencia a la no obligatoriedad de actuar en contra de la ley, ni obedecer a resoluciones que no tengan fundamento legal.

Por su parte el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: **Derecho de petición.** “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley”. En este precepto se considera que toda persona que habite en la República de Guatemala puede solicitar los asuntos de su interés ante las instancias correspondientes sin limitación alguna, y que toda autoridad competente debe de darle trámite sin reserva alguna.

Sin embargo, el Artículo de la Constitución Política de la República de Guatemala que recoge de una manera amplia el tema es el Artículo 239, que literalmente regula: **Principio de legalidad.** “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) las infracciones y sanciones tributarias. En este precepto se resalta la importancia del tributo, acorde a las necesidades y la capacidad económica del contribuyente. Este precepto se enfoca al

procedimiento que se debe de seguir para crear una norma general en materia tributaria tanto para generar, eximir de impuestos a las personas y sobre las actividades que éstas realizan como parte del beneficio que se les puede otorgar: es menester resaltar que dicha atribución le corresponde únicamente al Congreso de la República de Guatemala.

1.6.2. Principio de capacidad de pago

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; este principio no es sino el principio de justicia que nos dice que “conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica”, actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243, que establece: **Principio de capacidad de pago**. “El sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”, este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza y que esta, se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

1.6.3. Principio de no confiscación

“Para ello se debe entender que confiscación es el acto de privar de un bien a alguno para aplicarlo al fisco; *confiscarius* es un delator, se sabe que en la época Cesárea mas corrompida, los denunciante abundaban porque tenían participación en lo que obtuviera el fisco, se dice que es la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de un reo, constituyendo un castigo que recae sobre los herederos del delincuente; la Carta Magna no autoriza la aplicación total de los bienes de una persona al impuesto, ya que asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición se prohíbe su confiscación, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía directa haga ilusorias tales garantías, de aquí que el afianzamiento en la doctrina que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.”⁵ Como lo explica el autor, la confiscación consiste en despojar de un bien a una persona individual o jurídica para entregársela al fisco, quien es el sujeto activo de la relación tributaria.

1.6.4. Principio de irretroactividad

En la Constitución Política de la República de Guatemala encontramos este principio en el Artículo 15, que preceptúa: **Irretroactividad de la ley**. “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”; el principio general que domina esta materia es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de

⁵ Ramos Fernández, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala**. Pág. 41

persona alguna, pero este principio no debe considerarse como absoluto y todos los autores admiten que sufren excepciones, en materia tributaria existen dos cuestiones fundamentales por resolver, una de ellas es; que debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley, la otra es en qué casos debe una ley aplicarse retroactivamente, una ley es retroactiva cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de una ley anterior. La posibilidad de una aplicación retroactiva, implica por consiguiente la subsistencia de los deberes y derechos derivados de la realización del supuesto de la ley precedente; el principio de la irretroactividad de la ley tributaria vale tanto para los jueces como para el legislador ordinario, todo tipo de relación jurídico-tributaria que se produzca después de la aplicación de la ley fiscal, se someterá al imperio de esta última y, como lógica consecuencia, las que se produzcan con anterioridad a la fecha de su vigencia, se regirán por la ley anterior, la ley nueva no debe afectar los derechos realizados antes de su vigencia.

“Principio por el cual se prohíbe el efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario, pero estrictamente reduzca aquellos derechos que no puedan afectar derechos amparados por garantías constitucionales.”⁶

Sin limitar la voluntad de los legisladores y del contribuyente, el principio de irretroactividad beneficia solo aquellas actividades señaladas con claridad en el tiempo establecido.

⁶ Goldstein, Mabel, **Diccionario Jurídico**, pág. 335





CAPÍTULO II

2. Derecho tributario

El derecho común, es el derecho que dio origen al derecho civil, este es el tronco común de todas las ramas del derecho; el derecho civil se compara a un gran tronco y de éste se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, pero esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro.

Así como el derecho público y el derecho privado no son ramas separadas porque tienen relación entre ellas, así sucede con todas las materias del derecho tienen relación unas con otras, el derecho penal de una u otra forma se relaciona con el derecho civil, mercantil y notarial, asimismo tiene relación con el derecho tributario en cuanto a la criminalización de muchas instituciones del derecho; el derecho es uno, dividido en materias específicas, pero la división del mismo se ha dado por necesidades coyunturales, históricamente se han creado códigos específicos para cada rama del derecho, también instituciones propias, pero el derecho siempre será uno.

2.1. Antecedentes

El hombre desde el inicio de la humanidad tiende a vivir en sociedad y esta vida colectiva, dio inicio a necesidades distintas a las que tiene el ser humano en forma aislada; vemos así que cuando el ser humano decide integrarse a una colectividad, esa

reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia, estos ideales dan lugar a las necesidades públicas.

Así sucesivamente con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan, convirtiéndose en Estados mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno, éste último que por estar orgánicamente constituido es el representante del Estado y como tal ejerce su poder imperio sustituyendo al jefe de la antigüedad; es entonces, el gobierno de cada Estado el encargado de organizarse adecuadamente para poder crear la normativa legal en todos los ámbitos para normar su actividad pública como una de las actividades del Estado.

2.2. Definición del derecho tributario

El derecho tributario es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero.

“El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la

denominación, derecho tributario, los alemanes prefieren la expresión derecho impositivo, mientras que los franceses se refieren al derecho fiscal, que es la expresión más generalizada en Guatemala.”⁷ Como se establece en la cita anterior, el derecho tributario recibe diferentes denominaciones, pero todas se refieren a la materia impositiva por medio de la cual el fisco recauda impuestos.

El derecho tributario comprende dos grandes partes para su estudio:

- a. Parte general: Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.
- b. “Parte especial: Esta parte comprende todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiendo por sistema tributario el conjunto de tributos de cada país, ejemplo ley del impuesto único sobre inmuebles, ley del impuesto al valor agregado, ley del Impuesto sobre la renta.”⁸. La parte especial del derecho tributario se refiere a los elementos que integran el sistema tributario, es decir, que se refiere las normas de cada país, creadas para la percepción y regulación de los tributos.

⁷ Ibid. Pág. 3

⁸ Ibid. Pág. 3

2.3. Naturaleza de la relación jurídica tributaria

La relación jurídico tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, constituye una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos.

2.4. Sujetos de la relación jurídica tributaria

En la existencia de la relación jurídica tributaria, se integran dos elementos fundamentales:

- a. "Sujeto activo: el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.
- b. Sujeto pasivo: representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para cumplimiento a la obligación tributaria."⁹

La relación jurídica tributaria está compuesta por dos sujetos, por una parte, el Estado como sujeto activo o receptor de tributos, considerado como el único ente que se encarga de darle cumplimiento a todas las obligaciones tributarias generadas en un territorio y tiempo determinado y el sujeto pasivo que se constituye por la persona individual o jurídica encargada de realizar el pago de los tributos.

⁹ Ibid. Pág. 5



2.5. Necesidad y finalidad de los tributos

“Es preciso delimitar o hablar de tres sugerencias en cuanto al Estado que proporciona bienes sociales y bienes meritorios porque algunos de estos bienes poseen características que les hacen poco aptos para su previsión a través del mercado, el Estado gasta dinero para mantener a los pobres, y que el Estado actúa para corregir ciertos fallos del mercado en orden a su buen funcionamiento como mecanismo planificador, o sea que no obstante propugnar por la no intervención del Estado, luego justifica su existencia e intervención al reconocer que determinados bienes o servicios sólo pueden ser suministrados por el Estado, entre los que señala la defensa nacional, administración de justicia y orden público, alumbrado, vivienda limpieza de calles, parques urbanos la educación.”¹⁰ La economía perfectamente competitiva, se presenta al menos a primera vista como capaz de funcionar de un modo muy satisfactorio sin que intervenga formalmente el Estado y por consiguiente sin tributación, siento que es muy discutible lo que se expone, ya que se sostiene que existe un sistema de economía que regula la producción de bienes que necesitamos y que por lo tanto, no se justifica la intervención del Estado al sostener cuando observamos las economías de occidente este sistema estilizado de mercado parece verosímil, como una aproximación a lo que sucedería si se suprimiera la actuación del Estado.

Por otra parte se encuentra el criterio de la mayoría de autores que son contrarios al criterio anterior, quienes exponen desde tiempos pretéritos el hombre tiende a vivir en sociedad y en esta vida colectiva engendra necesidades distintas de las que tiene el

¹⁰ *Ibid.* Pág. 14



individuo en su consideración aislada, así que cuando el ser humano resuelve integrarse en una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia. Estos ideales cuya concreción es ineludible para que exista cohesión entre seres solidarios y no simplemente yuxtaposición de individualidades una al lado de la otra, dan lugar a las necesidades públicas.

Como esas necesidades son de imposible satisfacción debida mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado tiene a buscar a alguien que aúne esos esfuerzos. Desde los comienzos de la vida comunitaria se nota la predisposición a subordinarse a un jefe o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente como para dar solución a los problemas comunes de los grupos constituidos. Con la evolución que traen los siglos las agrupaciones crecen y se perfeccionan convirtiéndose en estados mediante la conjunción de tres elementos que son la población, territorio y gobierno.

Es así como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades generales como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación, salud pública, para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, por lo que es necesario que el Estado obtenga ingresos.

2.6. Nociones generales de la determinación de las obligaciones tributarias

El accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población, mediante la prestación de los servicios públicos, realizando para ello diversas actividades que le garanticen los recursos económicos necesarios a todo habitante para tal fin; se puede resaltar que a estas actividades se le da el nombre de actividad financiera del Estado la cual puede dividirse en tres fases:

- a. "La obtención de los ingresos, sean éstos provenientes de la explotación del patrimonio estatal, de los diversos tributos vigentes en el país (Sistema Tributario), de la contratación de empréstitos (deuda externa) o de la emisión de bonos (endeudamiento interno).
- b. La administración de los bienes propiedad del Estado, incluyendo en esta la gestión o manejo de los ingresos obtenidos.
- c. La erogación o gasto público, para el sostenimiento de las funciones y servicios públicos y otra serie de erogaciones a las cuales todo Estado moderno se ve obligado."¹¹

Es la primera fase, específicamente la obtención de ingresos provenientes del sistema tributario, el objeto y campo de estudio del derecho tributario, ya que si bien el Estado

¹¹ Quiroa Gómez, Nery Rolando. *Análisis del delito de defraudación tributaria como mecanismo de evasión fiscal*. Pág. 1



tiene derecho de exigir tributo a las personas naturales o jurídicas sujetas a potestad tributaria, y está la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita en las leyes, esta actividad debe desarrollarse dentro del marco de la legalidad, mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnicos-administrativos de tipo tributario, que eviten arbitrariedades y abusos de poder por parte del fisco e incumplimiento, defraudación.

La Constitución Política de la República de Guatemala, vigente a partir del 14 de enero de 1986 dio un nuevo vigor al sistema tributario nacional y posteriormente, con la promulgación del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, vigente a partir del 2 de octubre de 1991, queda definitivamente establecida la denominación derecho tributario, para referirse a las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado aunque por las consideraciones ya hechas derecho fiscal y derecho tributario son usados hasta la fecha con análogos significados.

2.7. Fuentes del derecho tributario

Son fuentes del derecho tributario las normas que regulan la actividad financiera del Estado, de su actividad tributaria, son normas generadoras o de creación, puede ser también origen de otra norma, en el derecho tributario al igual que sucede con el conjunto del ordenamiento jurídico público la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a los modos de creación del derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar

figuras tributarias por costumbre, el régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación y es el siguiente: la Constitución Política de la República de Guatemala, los tratados internacionales, la ley, leyes delegadas y decretos leyes y los reglamentos.

2.7.1. La Constitución Política de la República de Guatemala

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala, como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala, nos encontraríamos ante una inconstitucionalidad, porque contradice la ley fundamental de la nación, en la que se encuentran regulados los principios inherentes a la persona humana, la Constitución Política de la República de Guatemala instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales de la tributación como lo son: El principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad; los que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse.

2.7.2. Los tratados internacionales

Por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala; la primer fuente por orden de jerarquía están los tratados y convenios internacionales, es una posición



aceptada generalmente por la doctrina aunque existe una corriente que sostiene que la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional, en cuanto a si los tratados y convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, nuestra posición es que en materia de derechos humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y que la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en las que con mayor frecuencia son violentados estos derechos; como una garantía a toda la población y por lo tanto aplicable a la materia tributaria el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa que: **Preeminencia del Derecho Internacional**. “Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenios ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”; precepto que garantiza la jerarquía superior que tienen tratados y convenios internacionales ratificados por Guatemala en materia tributaria, debido a la existencia de violaciones a los derechos humanos en el campo de la tributación, como cobros ilegales, doble tributación, a la no observancia del principio de capacidad de pago.

El tratado y el convenio internacional tienen varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias, que el tratado lo celebra el jefe de Estado y el convenio lo negocia un órgano inferior por ejemplo podría decir un ministro, también podría decir que el tratado como el convenio para convertirse en Ley de la República de Guatemala, tiene que ser aprobado por el Congreso de la República de Guatemala. En lo que respecta al derecho tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, ya

que nuestra materia, más que ninguna otra, tiene repercusiones y orígenes en el exterior, donde lugar a situaciones que se interfieren legislativamente.

2.7.3. La ley

Fuente inmediata del derecho; tienen un papel central en el derecho tributario por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República de Guatemala puede decretar una norma tributaria así como las bases de la recaudación, por lo que podemos afirmar que ley tributaria, es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que ordena todo el sistema tributario de la nación pero la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República de Guatemala.

2.7.4. Leyes delegados y decretos leyes

Existen diferencias sustanciales entre las leyes delegadas y los decretos leyes, siendo las dos fuentes del derecho las analizaremos independientemente unas de otros.

Pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria en casos extraordinarios de necesidad y urgencia; que deben someterse al Organismo Legislativo el mismo día de su emisión, o ser ratificados dentro de los sesenta días para perder su eficacia, también se dan los decretos leyes, cuando existe una guerra, una grave crisis financiera, o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto, en Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado nace precisamente de un gobierno de facto, siendo en la



actualidad parte del ordenamiento tributario interno. La ley delegada se configura cuando correspondiéndole al Organismo Legislativo en exclusiva; normalmente eso no es admisible pero hay algunos textos constitucionales que lo permiten, por lo tanto se utiliza esta práctica; en el país, una situación de este tipo sería inconstitucional, ya que la Constitución Política de la República de Guatemala establece con claridad las funciones que compete exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala, de decretar leyes, sean estas tributarias o no.

2.7.5. Los reglamentos

El reglamento es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Organismo Ejecutivo, en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Organismo Legislativo.

La atribución de la facultad reglamentaria al Organismo Ejecutivo se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Organismo Legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Organismo Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo, puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio, y que existen mayores facilidades para la modificación de los reglamentos y adaptarlos a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicado.

“Dos principios sirven de norma para determinar los casos en que no debe de intervenir la facultad reglamentaria, lográndose por medio de ellos hacer una diferencia entre el



contenido de sus disposiciones y el de las leyes emanadas del Organismo Legislativo, el primer principio es el de la preferencia o primacía de la ley, que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal o sea las emitidas por el organismo Legislativo, no pueden ser modificadas por un reglamento, y el segundo principio es el denominado de la reserva de la ley, que consiste en que conforme a la Constitución, hay materias que solo pueden ser reguladas por una ley o sea una ley en sentido formal que es la emitida por el Organismo Legislativo, o sea que de conformidad con este principio no se puede crear un tributo por medio de un reglamento.”¹² La facultad reglamentaria constituye una facultad normal del Organismo Ejecutivo que no deriva de ninguna delegación legislativa, sino que la tiene directamente por habérsela otorgado la Constitución Política de la República de Guatemala.

2.8. Principios jurídicos que rigen el derecho tributario

El derecho tributario ya que proviene de la voz latina “término”, que para muchos significa “voz” o del vocabulario, técnicamente podemos decir que terminología es el arte de expresar por medio de palabras técnicas las expresiones de una ciencia, el derecho tributario a lo largo de la historia ha recibido diferentes denominaciones entre ellas podemos incluir las siguientes: derecho impositivo, derecho fiscal y derecho tributario. Existen varias clasificaciones de los principios relacionados con el derecho tributario, en el presente estudio se hace referencia a los principios derivados de la organización política del Estado de Guatemala, y a los principios jurídicos ordinarios.

¹² Ibid. Pág. 39

Entre estos principios derivados de la Organización Política del Estado de Guatemala, están los siguientes:

2.8.1. Principio de igualdad

“Todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos, este principio establece que tanto los nacionales como los extranjeros se benefician de las instituciones públicas, de los servicios públicos que el Estado presta y por consiguiente, en igualdad de circunstancias; también tienen la obligación de contribuir al gasto público, tomando en consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república.”¹³ No se especifica que los turistas paguen impuestos como cualquier nacional; es un principio defectuoso, debería de regular todos los habitantes de la república de Guatemala, deben pagar sus impuestos, nacionales y extranjeros con residencia en el país.

2.8.2. Principio de poder inquisitivo

Sujetos activos del crédito fiscal guatemalteco; son sujetos activos del crédito fiscal: el Estado, el municipio y los entes públicos a cuyo favor se establezca un impuesto; resaltando que sujeto activo de la relación jurídica tributaria es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de los tributos, es decir, el ente acreedor del tributo y que el sujeto activo del crédito fiscal es el Estado, el municipio y los entes públicos, descentralizados, autónomos y semiautónomos a cuyo favor se establezca un

¹³ Ibid. Pág. 51

impuesto; el único ente legitimado para la determinación y cobro de los impuestos es el Estado, pero éste puede delegar en otras personas morales su poder tributario; por razones de conveniencia social y económica, tales como el municipio y otras entidades autónomas, semiautónomas o descentralizadas en nuestro país, como ejemplo podemos citar al instituto guatemalteco de seguridad social, que es de las contribuciones de seguridad social, llamadas parafiscales y que son incluidas dentro de la denominación genérica de tributos.

El poder impositivo municipal es un poder delegado, de segundo grado encuadrado en los ordenamientos superiores sin más fuerza que el de un antecedente; en consecuencia el poder delegante tiene la facultad de reasumir las atribuciones conferidas, ya sea por disposición expresa, ya en virtud de normas que impliquen el ejercicio de la facultad delegada, los bienes, rentas y arbitrios municipales, son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios que la propiedad del Estado; la creación de arbitrios debe ajustarse a las necesidades del municipio y requerirá la aprobación del Organismo Ejecutivo, el Estado como sujeto activo de la actividad financiera, ejerce el poder fiscal o financiero con el fin inmediato y directo de obtener recursos para satisfacer los gastos públicos.

“Los municipios ejercen un poder fiscal derivado, en virtud de que es otorgado por el gobierno central mediante norma constitucional.”¹⁴ En Guatemala, los sujetos activos del crédito fiscal son por una parte el Estado, las municipalidades y algunas entidades públicas a cuyo favor se han establecido impuestos; como ya lo hemos visto, el único

¹⁴ Ibid. Pág. 51



facultado para crear el impuesto es el Estado, pero por razones de la descentralización administrativa financiera ha delegado en ciertos entes estatales parte de su poder tributario.

2.8.3. Principio de legalidad

“implica en primer lugar, la supremacía de la Constitución y de la ley como expresión de la voluntad general, frente a los poderes públicos.”¹⁵ Los impuestos deben establecerse por medio de la ley; uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido como reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público; los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir que ha de tratarse de ley emitida por el organismo legislativo y por lo mismo de carácter general, abstracto e impersonal. Por este principio el Congreso de la República de Guatemala debería ser un verdadero controlador de la política financiera del Estado, orientada a evitar que los ingresos del mismo, tengan un destino diferente por la actuación de los funcionarios deshonestos y corruptos en todos los niveles de la administración.

2.8.4. Principio de equidad

“De igualdad en la imposición; este principio es inseparable de la concepción democrática del Estado, y se refiere a la justicia tributaria, es decir que todos los que

¹⁵ Espasa Calpe S.A., **Diccionario Jurídico**, Madrid, 2007 pág. 1163



tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que este represente para todos el mínimo sacrificio posible; el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepción, en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, este principio significa que el sistema impositivo debe gravar en tal forma, que represente para todos, los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo.”¹⁶ El Estado debe ser cuidadoso en las medidas que dicta en esta materia, para no herir el concepto social de equidad y justicia en la tributación.

El principio de equidad hace referencia a la igualdad impositiva, por medio de la cual se establece que todas las personas que se encuadren en los requisitos establecidos en la ley están obligados al pago de los tributos.

2.8.5. Principio de generalidad

El de generalidad en la imposición; es una derivación del principio de igualdad, es necesario que los impuestos se apliquen con generalidad, esto significa que todos los que tengan capacidad de pago paguen algún impuesto, este principio consiste en que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos; la exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de generalidad, porque no puede tener obligación de pagar impuestos quien no tiene capacidad contributiva.

¹⁶ **Ibid.** Pág. 53

“La capacidad contributiva, empieza por la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista; si la persona tiene rentas inferiores al mínimo de existencia, no tiene capacidad contributiva, no puede quedar comprendida dentro del principio de generalidad en la imposición; por lo tanto la exención que a su favor se conceda, no viola el principio de generalidad.”¹⁷ Las exenciones concedidas a ciertas categorías de personas que no se encuentran comprendidas dentro de los mínimos de existencia o de servicio social, culturales, científicas, educativas o deportivas que destinan sus ingreso a sus propios fines. Por lo que es importante establecer que cuando se otorga el beneficio a determinadas entidades o personas, no implica la violación de algunos principios.

2.8.6. Principios jurídicos ordinarios

En el derecho positivo guatemalteco se distinguen las siguientes disposiciones ordinarias que regulan los impuestos: las leyes ordinarias que regulan los impuestos, los reglamentos a las leyes ordinarias, las circulares y disposiciones de la autoridad competente que aclaran y precisan las normas de aquellos cuerpos dispositivos; el código tributario debería definir en abstracto los principios, elementos o aspectos que de forma singular se contienen en los distintos impuestos del sistema impositivo guatemalteco; de manera que las definiciones del Código Tributario llevarían validez general suficiente para su utilización posterior por normas específicas que disciplinen cada uno de esos impuestos.

¹⁷ Ibid. Pág. 53

2.9. Nociones generales de la interpretación de las normas tributarias y las exenciones

“En materia tributaria, las exenciones deben ser interpretadas con criterio estricto, y, los casos de duda, resueltos en forma adversa a quien invoca la exención.”¹⁸ Según lo establecido, las normas que crean privilegios deben ser interpretadas restrictivamente para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en regla general, ya que tal calificación debe atribuirse a la establecida, así mismo para no generar confusión en el sujeto pasivo. Como se ha expuesto con anterioridad, tanto las normas de sujeción como las normas que proporcionan un beneficio deben ser interpretadas de forma estricta, no pudiéndoseles otorgar a todos los sujetos. Con esto se desvirtuaría la esencia fundamental de la exención, el favorecer a un grupo específico de la generalidad con motivos y razones definidas sin acaecer en arbitrariedades. Las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de las normas que establecen. Fuera de estos supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas.

“En relación a la interpretación que se le puede dar a la norma de exención se debe de tomar en cuenta que la legislación, tanto de la República de Guatemala como en la mayoría de legislaciones a nivel mundial, manejan un modelo tributario moderno que establece la prohibición de la integración analógica.”¹⁹

¹⁸ Guirola García-Prendes, Adrián. *La exoneración de la obligación tributaria, diferencia con otras figuras*. Pág. 67

¹⁹ *Ibid.* Pág. 68



Si bien el derecho reconoce a la analogía como un método para subsanar todos aquellos vacíos que la ley no prevé en determinados casos que no fueron previstos específicamente, en el caso de las exenciones, como se ha explicado con anterioridad, no se podría integrar analógicamente porque el requisito fundamental de la interpretación de las exenciones es que es restrictiva, por lo que no se podría hacer un símil entre un caso y otro que no fue previsto específicamente en la ley. Para fundamentar lo anteriormente expuesto, el artículo cinco del Código Tributario de la República de Guatemala establece: **Integración analógica**. “En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo cuatro, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias”. Es menester señalar que la aplicación de la norma jurídica en materia tributaria debe ser en la consecución del bien común, en este caso, nadie puede darle una interpretación distinta a lo establecido, no obstante; ante cualquier duda se aplicará a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

“Si bien la legislación tributaria reconoce a la analogía como un método para aclarar o subsanar insuficiencias, es taxativa en relación a las exenciones y otros beneficios tributarios, por el simple hecho que los beneficios se deben interpretar única y exclusiva para todos aquellos casos que están específicamente establecidos en la ley.”²⁰

También se ha dicho que las normas que consagran exenciones impositivas no deben

²⁰ Ibid. Pág. 68

interpretarse con el sentido más restringido que el texto admite, sino antes bien, en forma que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia. El legislador al momento de establecer una exención manifiesta la relación fáctica para el otorgamiento de dicho beneficio, y es con el espíritu de la norma en que debe darle la interpretación debida.

2.10. Órganos de interpretación

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

- a. "Judicial: Es la interpretación realizada por los órganos jurisdiccionales que integran el poder judicial, deben de 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."²¹ En ese sentido, se establece la función atribuida exclusivamente a cada uno de los órganos jurisdiccionales de interpretar las normas, como lo de la aplicación de las mismas en materia tributaria.

²¹ Ibid. Pág. 69



- b. Legislativa: Es la interpretación que realiza el Congreso de la República de Guatemala, 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 mismas reglamentaciones. Este tipo de interpretación se realiza con anterioridad a la que los otros órganos puedan realizar, ya que es en el momento de la creación de la norma en la que se establece la forma de interpretar la norma según su texto.
- c. “Reglamentario: Los reglamentos realizan la interpretación de la norma y adecúan un proceso para que pueda ser utilizado por la administración, como el vehículo para sintetizar la información contenida entre la norma jurídica y la forma de aplicación en materia administrativa y poder hacer efectiva la norma.”²²

Es importante conocer cada uno de los métodos que fueron descritos anteriormente ya que estos son los órganos de interpretación de las normas jurídicas tributarias.

2.11. Métodos de interpretación

En materia tributaria la simple lectura de las normas no proporciona el sentido y el alcance de la disposición, razón por la que se han utilizado métodos de interpretación, dentro de los que se pueden mencionar.

- a. “Método Literal: Este método busca el significado verdadero que posee la norma tributaria y debe recurrirse a la esencia de las palabras utilizadas ya sea su

²² **Ibid.** Pág. 70

acepción común o el jurídico, en el caso de la República de Guatemala, el Código Tributario también hace referencia a la Ley del Organismo Judicial, ley en la que se le da primacía al concepto contenido en el Diccionario de la Real Academia Española.”²³ Que toda interpretación se basa en el significado de cada palabra, de acuerdo a lo establecido en el diccionario de la real academia española.

- b. “Método Lógico (*ratio legis*): Busca la razón de ser de la norma tributaria, el espíritu contenido en la norma jurídica. En esencia lo que examina esta interpretación es la comprensión del entorno y lo que pretende la norma jurídica.”²⁴

Un ejemplo sería la exención que otorga la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo seis, literal II) **Rentas exentas**, que establece: “Las rentas de las comunidades indígenas y de las empresas agrícolas de parcelarios, legalmente reconocidas” el legislador determinó pertinente por políticas económicas de desarrollo y apoyo a las comunidades indígenas legalmente establecidas el otorgar un beneficio fiscal como la exención.

- c. Método Histórico: Este método sostiene que el órgano de interpretación tomará como base la historia de la norma para encontrar cuál es el espíritu de la misma. Este método busca identificar la realidad que tenía el legislador y trata de encontrar el espíritu de la norma. En relación con las exenciones, el intérprete

²³ *Ibid.* Pág. 71

²⁴ *Ibid.* Pág. 71



debe de entender la realidad al momento que se otorgó el beneficio fiscal y sobre esa base se debe de aplicar el beneficio.

- d. Método Sistemático: Este método consiste en la interpretación de las normas jurídicas utilizando a dos normas como base de comparación, las que se encuentran aisladas, tomando en cuenta al espíritu de las mismas.

En el Artículo cuatro del Código Tributario, establece que: **Principios aplicables a interpretación.** “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”. Este precepto 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.

CAPÍTULO III

3. Exención de las obligaciones tributarias

La exención tributaria, es la situación jurídica de origen constitucional o legal, en que se encuentra un grupo de sujetos, que hace que aun dándose respecto de ellos los supuestos fácticos que harían nacer la relación tributaria, los mismos no les sean imputables, no naciendo en consecuencia la misma.

“La exención es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial; es decir se produce un hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o resuelve dispensar del pago de un tributo debido.”²⁵

La exención es una figura jurídico tributaria establecida en una norma con jerarquía de ley, mediante la cual se libera o se reduce la obligación de pago de un impuesto, previamente establecida, atendiendo a razones de equidad, política, o economía, dirigida a cierto grupo de personas que encuadren en el supuesto de hecho exento y al tenor de una valoración particularizada de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria. La facultad de exentar es una manifestación positiva del poder tributario que también está sometida a principios y reglas.

²⁵ Lanziano Washington. *Teoría general de la exención tributaria*. Pág. 13

“La exención es un privilegio, es decir, una ganancia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación al conceder una exención de impuestos, significa dispensar el cumplimiento de la obligación de pagarlos.”²⁶ La capacidad contributiva es de suma importancia, pues de esta dependerá la proporcionalidad en la que deberá contribuir, por ende, si únicamente cuenta con el mínimo vital de ingresos, no tendrá capacidad contributiva, dispensado por consiguiente de la obligación, por lo cual considera que la exención que otorga la ley no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos.

Puede apreciarse de los conceptos citados *ut supra* que cuando se habla de exención, nos encontramos ante una acción en la que se ha realizado el hecho generador de la obligación tributaria, pero se dispensa de la obligación de cumplir con la misma; contrario sensum del común denominador en el que al realizarse el hecho generador el efecto principal es la obligación tributaria, pues ambos van de la mano.

En ese contexto la exención es una situación jurídica de carácter constitucional o legal, debido a que es pertinente que se encuentre fundamentada en una norma, respondiendo a la igualdad y equidad del sistema tributario, toda vez que, al ser un privilegio otorgado, se busca que la brecha de desigualdad de los contribuyentes exentos y los no exentos se disminuya lo más posible, su fin primordial es la promoción de actividades comerciales, generando mayor estabilidad económica y beneficio para el país.

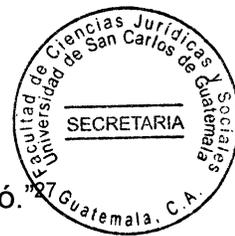
²⁶ Fonrouge, Carlos Giuliani. **Derecho financiero**. Pág. 350

Situación que muchas veces no cumple con dicho objetivo, y basta ver históricamente que ha sucedido con las exenciones concedidas en el país y como se emitió el decreto No. 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de ampliación de la base imponible y de regularización tributaria, que limitaba las exenciones, sin embargo, se fueron creando otras leyes para generar otras exenciones lo que a la fecha provoca que no se generen ingresos al Estado.

Al igual que para la creación de tributos, al Congreso de la República de Guatemala corresponde la facultad exclusiva de otorgar exenciones o exoneraciones, de conformidad con lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 239, inciso b, que establece: **Principio de legalidad**. “Las exenciones” con esto se puntualiza en cuanto a la dispensa total o parcial del cumplimiento de las obligaciones tributarias, como un beneficio que concede la ley.

3.1. Aspectos generales de las exenciones

Es imperativo tener en cuenta ciertos aspectos básicos para la realización de una exención tributaria. Las exenciones tienen el efecto de la liberación de la consecuencia jurídica establecida en la norma jurídica tributaria. Pero para poder analizar este punto, primero se tiene que tomar en cuenta la estructura que tiene la hipótesis contenida en la norma tributaria para la realización de la consecuencia jurídica. En la doctrina hay varios conceptos sobre las exenciones, varios autores identifican que cuando “se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no



se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previó.²⁷

Otros lo identifican como un instituto jurídico destinado a delimitar la relación jurídica obligacional que surge de la realización del hecho imponible, cuyo efecto principal (no exclusivo ni excluyente) es el de impedir que surja la obligación de pago de un tributo.

Pero para poder conceptualizar correctamente a las exenciones se tiene que tomar en cuenta el proceso lógico-jurídico tributario que llevan inmersas las exenciones en su estructura, para lo que se debe identificar cómo se establecen las obligaciones tributarias. Las obligaciones tributarias se determinan mediante un proceso y consecución de fases por las que se realiza un acto o hecho imponible que genera la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, se declara la existencia de la obligación tributaria, calculando la base imponible y posteriormente se realiza la cuantificación del tributo. Es aquí donde se debe de establecer si es posible ejecutar por parte de la administración tributaria, en su función de sujeto activo en la relación, la deuda tributaria creada; es allí donde el sujeto pasivo debe de declarar la inexistencia, exención o inexigibilidad de la obligación.

“Entonces debe existir alguna razón de crear una norma jurídica que libere la obligación de la deuda tributaria al sujeto pasivo, como bien establece la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de la política económica.”²⁸

²⁷ Carrera Raya, Francisco José. **Manual de derecho financiero**. Pág. 26

²⁸ **Ibid.** Pág. 26



Se hace referencia al vínculo jurídico que se crea por la realización del hecho jurídico afecto, y la razón o justificación que debe contener la norma por motivo social que implica esa liberación, como requisito esencial para su validez este beneficio no puede resultar en arbitrariedades ni ventajas desmedidas. La exención se debe tomar como un fomento hacia la población que se desea impulsar su economía, en la que la administración tributaria y los entes encargados crean las políticas económicas en el país.

De acuerdo con las ideas expresadas anteriormente, para que pueda existir una norma de exención se necesita que exista otra norma que crea el vínculo entre el hecho imponible, el sujeto pasivo y el ente recaudador para luego neutralizar el efecto típico que es el pago. La primera de estas dos normas es la que identifica y define al hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria, llevando a cabo el proceso de determinación y su posterior causación. Por el otro lado se tiene a la norma de exención la que limita total o parcialmente la causación del hipotético jurídico de la primera norma, en este caso la norma de exención funciona como un neutralizante. Para el presente caso la norma de exención no eliminará la materia imponible, únicamente limitará el efectivo cumplimiento en la parte final del proceso de determinación de la deuda tributaria.

A las normas de exención se les ha considerado por la doctrina como normas que se diferencian del carácter ordinario de las demás normas. Son normas que proporcionan una excepcionalidad de las reglas generales aplicadas a las demás normas, para beneficiar al sujeto pasivo.

3.2 Características de las exenciones tributarias

Existen ciertas características esenciales para que la exención se configure como tal y enumera las siguientes:

- a. “Por ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo. Debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta, es decir debe estarse exactamente a los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla ni restringirla ni aplicarla por analogía o mayor razón.”²⁹
En esta característica responde al principio de legalidad e igualdad, los cuales son pilares fundamentales en el derecho tributario, de la misma manera en que los tributos deben encontrarse establecidos y estructurados en la norma, así también deben plasmarse las exenciones, ya que comúnmente se funda como un privilegio por lo que sin esta característica sería una mera arbitrariedad.
- b. La aplicación de la exención se aplica a futuro. Sería incorrecto y contravendría la seguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de ella.
- c. “La exención es temporal y personal. Es temporal porque solo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.”³⁰

²⁹ Manautou Margain, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Pág. 161

³⁰ **Ibid.** Pág. 161



La temporalidad de la exención es un aspecto sumamente importante, pues la misma subsiste por el tiempo que la ley específica lo determine, tal como lo establece el Artículo 63 del Código Tributario segundo párrafo, establece: **Requisitos**. “Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años.” En el cual se señala que uno de los requisitos esenciales de la estructura de las exenciones es el plazo por el cual se fijan las mismas; por otro lado se encuentra es aspecto personal, las exenciones no son transmisibles, es decir al momento en que el contribuyente deje de cumplir con el perfil establecido en la ley, este deja de ostentar la misma.

El Artículo 65 del Código Tributario, lo regula de manera clara y concisa que: **Alcance de las exenciones tributarias**. “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 y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los conceden. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.”

Es indudable que el sistema de las exenciones implica limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación, por lo que es acertada la interpretación de ciertos autores que indican que la facultad de otorgar exenciones tributarias no es absoluta, pues debe asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia; señala que naturalmente esto



vale como principio general, pues en la práctica se conceden con un aplico margen de discrecionalidad, ya que dependen de decisiones administrativas poco controlables.

3.3. Aspecto formal de las exenciones

El Derecho tributario está soportado por distintas herramientas que ayudan a concretar lo establecido en el hipotético de la norma jurídica tributaria y la efectividad de la recaudación. “Entonces, el derecho tributario se apoya para la recaudación en mecanismos o formalismos que la administración tributaria determina que son idóneos para la aplicación de las normas tributarias.”³¹ En el presupuesto que un sujeto pasivo es beneficiado por una norma de exención, éste deberá cumplir con ciertos formalismos con el objeto de poder demostrarle a la administración tributaria que es efectivamente un sujeto exento del pago de un tributo determinado por la realización del hecho imponible exento.

Existen distintos tipos de esquemas para la aplicación del tributo, los que impiden un planteamiento generalizado y uniforme de los aspectos formales de las exenciones tributarias. Para lo que señala dos tipos distintos, la petición en plazo y la solicitud de impugnación. Dentro de la primera, el contribuyente debe gestionar ante la administración tributaria, una declaración para que sea liquidada por la administración, y se hace necesario que si le asiste a aquél algún beneficio fiscal lo debe solicitar dentro del plazo que le indique la ley. Evidenciándose el trámite administrativo que se debe realizar para encuadrar dentro del hipotético de ser un sujeto exento del pago del

³¹ Guirola García-Prendes. *Op. Cit.* Pág. 17



impuesto. En el segundo supuesto, se basa que, una vez realizado el trámite con previa solicitud, se presenta la declaración ante la administración tributaria y se debe de esperar a que la propia administración realice la correspondiente liquidación sin la exención pretendida para impugnarla, siendo ésta la única vía para hacer valer el derecho que pretende el contribuyente.

Este tipo de exenciones la doctrina las ha identificado como exenciones internacionales, las cuales tienen un fundamento en acuerdos, tratados y convenios internacionales basados en la condición de reciprocidad entre los Estados partes del instrumento internacional y los hechos imposables que estarían realizando en su momento no serían con el ánimo de lucro y gravarlos con un tributo los convertiría en una onerosidad excesiva para los cuerpos diplomáticos y otros entes gubernamentales reconocidos a nivel internacional.

3.4. Finalidad de las exenciones

Las exenciones, como se ha identificado anteriormente, “son beneficios otorgados a una parte de la sociedad por razones que el poder administrativo toma en cuenta para concretar un fin.”³²

Son medidas para favorecer o incrementar la productividad de ciertos sectores con el objeto de promover el desarrollo equilibrado de la sociedad. Es importante que las políticas que procuran esos equilibrios sean transparentes y estables para que tengan

³² Ibid. Pág. 19



credibilidad y ofrezcan certidumbre a la población. Para que la situación macroeconómica permita una expansión sostenida de la actividad económica y del empleo, se requiere contar con finanzas públicas sanas, con una política cambiaria que coadyuve a la competitividad de la economía y al equilibrio de la balanza de pagos, y con una política monetaria conducente a la estabilidad de precios.

“Por tanto la normativa del Estado no es un acto arbitrario sujeto sólo a la voluntad del gobernante sino más una creación de cuerpos normativos que cumplan con los fines que tienen las democracias modernas, en las que el poder administrativo funciona como una manifestación de voluntad del pueblo al que gobierna y representa sus intereses manifestándolo a través de políticas que crean equilibrio y desarrollo.”³³

Derivado a lo expuesto anteriormente, es importante que el poder administrativo transforme los fines imprecisos de una sociedad, en normas jurídicas, que permitan realizar esos fines en la vida práctica.

Las exenciones tributarias poseen un elemento social, que es impreciso al no estar traducido en normativa tangible, tarea que el poder administrativo debe realizar, con el objeto de fomentar el desarrollo integral de la sociedad, incrementar los ingresos de recaudación a través de políticas que fomentan el desarrollo por otras vías que están vinculadas indirectamente a las actividades o hechos que están exentos, estas intenciones alternas se han definido como fines extra fiscales de las exenciones. No es por el simple hecho de favorecer a un elemento, a un sujeto o a un objeto de la sociedad.

³³ **Ibid.** Pág. 19

3.5. Clasificación de las exenciones tributarias

La clasificación de las exenciones atiende 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:

- a. Exenciones constitucionales: Las normas de exención pueden estar contenidas en distintos cuerpos normativos, como lo pueden ser normas constitucionales o leyes ordinarias, a las exenciones contenidas dentro de la Constitución se les ha dado la clasificación de Exenciones Constitucionales. “Las exenciones constitucionales son las que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada Estado o país.”³⁴

Se puede expresar que este tipo de exenciones tienen distintas características, aunque su finalidad es similar a las exenciones que no son propiamente emanadas de una Constitución. A lo que si se tiene que hacer referencia es que las exenciones que no sean emanadas de la Carta Magna, deberán observar los requisitos y los principios contenidos en ella.

La Constitución Política de la República de Guatemala otorga beneficios fiscales a ciertos grupos determinados que, por necesidad o utilidad pública, es imperativo eximir a determinados hechos imponibles. En el caso de Guatemala, en el Artículo 88 de la

³⁴ Ibid. Pág. 20



Constitución Política de la República de Guatemala, establece: **Exenciones y deducciones de los impuestos;** “Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna.” Con este precepto es considerable que se libera a las universidades del pago de tributos, como una medida para coadyuvar para el desarrollo educativo y profesional de la sociedad.

Otro ejemplo que se podría mencionar es el caso establecido en el artículo 37 de la Constitución Política de la República de Guatemala, tercer párrafo establece: **Personalidad jurídica de las iglesias;** “Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinadas al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exenciones de impuestos, arbitrios y contribuciones.” Siendo lógico el hecho de no imponer una carga económica a un sector cuyo fin último es la espiritualidad y beneficencia. La Constitución Política de la República de Guatemala, por ende, funciona como un límite a la aplicación de las normas tributarias, no sólo estableciendo los principios de seguridad jurídica, legalidad, igualdad entre otros principios que están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, sino también como una fuente directa de la delimitación de sujetos y de objetos que libera del pago de tributos.

“Las exenciones constitucionales constituyen verdaderos límites a la potestad de tributar, ya que, al estar previstas en la norma jerárquicamente superior, se imponen como límites al legislador.”³⁵ Es este elemento el que diferencia y pone a las exenciones constitucionales por encima de otras exenciones ordinarias que están

³⁵ Ibid. Pág. 23



contenidas en normas con rango de ley. Es aquí donde se puede observar la permanencia o no de este tipo de normas. Para que una exención constitucional sea derogada o reformada, debería de reformarse la Constitución Política de la República de Guatemala. Una exención ordinaria podría ser reformada por otra norma ordinaria posterior que la modifique o la derogue siendo diametralmente más sencillo de realizar dicho acto.

La distinción que se puede observar al momento de comparar una norma de exención constitucional y una ordinaria, es que la constitucional se encuentra revestida de una inmunidad. Inmunidad que una norma de rango inferior no podría modificarla o derogarla.

- b. Exenciones por razones económicas: La clasificación de las exenciones económicas está más vinculada al propósito que poseen. Si bien la doctrina ha identificado a las exenciones económicas como una clasificación más, definiéndolas como las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o también cómo las establecidas para el beneficio y desarrollo de un sector económico determinado del país.

“Todas las exenciones en esencia tienen un elemento económico, ya que la tributación está directamente vinculada a una manifestación económica o de riqueza; el Estado tiene un interés de reconocer cierto tipo de beneficios para fomentar el desarrollo económico de un sector. Si bien se ha dado una clasificación específica para este tipo de exenciones, cabe mencionar que el común denominador de las exenciones es el

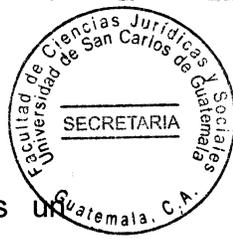
elemento económico, no importa qué tipo de exención se trate, siempre tendrán un elemento económico inmerso, éste es un requisito sine qua non de la tributación.”³⁶

Como se ha inferido con anterioridad, se establece que los requisitos indispensables para que tenga validez una exención son tres: el elemento económico o pecuniario, el elemento social y el elemento formal que fue tratado con anterioridad como un vehículo entre el sujeto pasivo y el sujeto activo en vinculación directa con la deuda tributaria liberada por la norma de exención.

- c. Exenciones con finalidad social: Como se ha indicado con anterioridad, uno de las razones para la creación de una norma de exención es el elemento social. Este fin puede estar vinculado a una política económica que se tenga al momento de la creación de la norma. Se debe entender que una exención no es más que el efecto secundario o la manifestación tangible de una política económica para el desarrollo de la sociedad. Este tipo de exenciones son las que se otorgan para fomentar el desarrollo cultural de la población, ya sea en el aspecto tecnológico, artístico, deportivo, entre otros.

Las exenciones pueden estar enfocadas en las necesidades básicas, como los alimentos y bienes de consumo básico. Así como para todos los servicios que son indispensables para el desarrollo de la sociedad, para lo que las diferentes legislaciones fiscales han determinado que las exenciones atienden a una razón que es de carácter económico y social. Con el fin que los impuestos no encarezcan en forma desmedida

³⁶ *Ibid.* Pág. 25



esos bienes fundamentales para el sustento y supervivencia provocándoles un detrimento económico.

Como bien lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo dos: **Deberes del Estado**. "Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona." Este artículo como un fin del Estado, le da validez para el otorgamiento de exenciones a iglesias, universidades, deporte, seguridad social entre otras actividades que fomentan el desarrollo del país, eximiéndolas de la carga tributaria.

- d. Exenciones objetivas: Como se ha dicho con anterioridad, el presupuesto del hecho exento se caracteriza porque ocurren ciertos hechos imponibles, pero; por una disposición al momento de ocurrir, se concluye que es un hecho exento, entonces el hecho imponible siempre está vinculado al hecho exento, como motivo intrínseco para la creación del efecto de exención.

Las exenciones objetivas serían entonces aquellas en la que la norma de exención toma como principio las cualidades que tenga el objeto sobre el que recae la obligación tributaria, es decir, el objeto exento sobre la realización del hecho imponible, sin tomar en cuenta quién es el sujeto tenedor del objeto. Dentro de esta clasificación lo más importante es la naturaleza del elemento cualitativo del objeto desvinculado de la obligación de pagar, no así el sujeto tenedor del objeto beneficiado de forma directa por la norma de exención. Al momento de beneficiarse con la medida liberadora del objeto exento, de manera indirecta el propietario del bien es quien se ve beneficiado con la

medida, pero no por su calidad de sujeto, sino por las características cualitativas o cuantitativas que posee el objeto del que él es propietario.

- e. "Exenciones subjetivas: Las exenciones subjetivas son las que se acuerdan en función de la persona, o en otro término, en atención a calidades o atributos de las personas."³⁷ Dentro de esta clasificación, la exención identifica al sujeto contenido en la norma de impositiva, y encuentran su justificación en elementos de naturaleza política, económica o social, que son externos a los individuos declarados exentos. Cualidades que ameriten que dicho sujeto esté exento del pago del tributo. En este tipo de exenciones el legislador debe tomar en cuenta el principio de igualdad, ya que no podría reconocer un beneficio fiscal que no esté debidamente razonado dejando a la norma de exención como un privilegio desmedido creando una desigualdad entre la generalidad de sujetos imponibles.

En otras palabras, las exenciones subjetivas son aquellas, en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal del tributo, por lo que lo identifica plenamente, y se considera un beneficio para el sujeto en particular.

- f. "Exenciones permanentes y transitorias: En el sentido temporal de la norma de exención, la doctrina las ha nombrado como permanentes y transitorias, no siendo el primero de los conceptos correctos a su verdadera naturaleza ya que

³⁷ Manautou Margáin, **Op. Cit.** Pág. 316.



las exenciones permanentes son las que subsisten hasta tanto no sea reformada la Ley que las concede.”³⁸

En el otro extremo del 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.

Aunado a lo que establece el autor, es preciso mencionar que 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.

- g. Exenciones relativas y absolutas: Las exenciones relativas son las que liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva como lo es el de pagar el tributo después de haberse realizado el hecho generador tipificado en la ley, en Guatemala la mayoría de las exenciones son de este tipo, un ejemplo es la exención otorgada a los exportadores, quienes como resultado de la exención en la Ley no deben pagar tributos, pero la misma Ley regula la obligatoriedad de cumplir con los deberes formales.

Las exenciones relativas, están otorgadas bajo una condicional formalista, es decir que para poder identificar los sujetos que se encuentran exentos es imperativo demostrar

³⁸ Ibid. Pág. 39.

ante la administración tributaria que efectivamente se realizó el hecho generador, pero éste se encuentra neutralizado por la norma de exención. Estos formalismos están basados en el hecho que el sujeto pasivo puede variar su estatus quo que la norma de exención prevé y por esta razón el sujeto exento se convertiría en un sujeto impositivo que debe de soportar la carga económica que la norma de imposición establece.

- h. Exenciones distributivas: Las exenciones distributivas han sido abordadas por la doctrina y se ha utilizado un concepto generalmente aceptado que se basa en que quien establece que 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. Así, las exenciones distributivas sirven para distribuir equitativamente las cargas fiscales. Este tipo de exenciones están vinculadas a las nociones que propone la justicia distributiva.

El legislador ajusta de cierta forma la asignación de los factores económicos de la sociedad para coadyuvar con un grupo que posee un nivel racionado de recursos económicos para su subsistencia y fomentar su desarrollo.



CAPÍTULO IV

4. Determinación de las obligaciones tributarias legales aplicables a los centros educativos en Guatemala, como una entidad exenta

“Las obligaciones tributarias se determinan mediante un proceso y consecución de fases por las que se realiza un acto o hecho imponible que genera la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, se declara la existencia de la obligación tributaria, calculando la base imponible y posteriormente se realiza la cuantificación del tributo. Es aquí donde se debe de establecer si es posible ejecutar por parte de la administración tributaria, en su función de sujeto activo en la relación, la deuda tributaria creada; es allí donde el sujeto pasivo debe de declarar la inexistencia, exención o inexigibilidad de la obligación.”³⁹

De tal manera que con la investigación, teorías y doctrinas, se puede establecer con claridad que en una sociedad civilmente organizada, es necesario generar fuentes de ingresos para el fisco, con el propósito de responder a las necesidades básicas del país, por consiguiente la determinación de las obligaciones legales aplicables a los centros educativos no sería la excepción si no están exentos de conformidad a la ley, por lo tanto con el análisis de las normas, se puede determinar que los centros educativos deben retener y pagar el impuesto ante el fisco por la prestación de servicios, transporte escolar, elaboración y venta de uniformes, por cuotas extraordinarias, por mantenimiento y jardinería, y el pago por préstamo de libros.

³⁹ Guirola García-Prendes. **Op. Cit.** Pág.11.

4.1. Antecedentes de los impuestos exentos en centros educativos

En las primeras constituciones de Guatemala hasta en el año de 1956 no se emplean las exenciones tributarias. En la Constitución Política de la República de Guatemala de 1956 se comienza a utilizar la figura de la exención, específicamente en el artículo 111, el que establece que “Las instituciones privadas que se dediquen a la enseñanza e impartan educación gratuita serán exoneradas de determinados impuestos fiscales y municipales, como compensación por sus servicios.”⁴⁰ En esta Constitución se evidencia la necesidad que tiene el Estado de fomentar el estudio y la educación, siendo una forma de fácil la implementación de exenciones lo que lleva a que el Estado no tenga que realizar acciones directas para fomentar el estudio. Las exenciones le evitan al Estado tener que hacer un desembolso directo de recursos, en vez de eso los deja de percibir esos ingresos.

“En las Constituciones Federal de Centroamérica, de 1824, 1825, 1851, 1879 y 1945, se puede evidenciar que las exenciones no eran tomadas como una herramienta para coadyuvar al desarrollo del país.”⁴¹ Con la existencia de las teorías económicas y la doctrina de cómo la sociedad se puede desarrollar plenamente, el legislador constitucional comienza a regular las exenciones como una herramienta para subsidiar de forma pasiva a una necesidad, porque en las constituciones de la Federación de Centroamérica, en cuanto al tema de exenciones, no era un instrumento que reflejara beneficios a todos los habitantes, esto será al contexto generalizado en toda la región.

⁴⁰ *Ibid.* Pág. 75.

⁴¹ *Ibid.* Pág. 75



“Esta exención sería el primer antecedente que se tiene en relación con el beneficio fiscal que la Constitución Política de la República de Guatemala establece hoy en día. Otra exención que se contempla en la Constitución de 1956 es la que está formulada en el artículo 102, establece que, La Universidad de San Carlos de Guatemala, es una institución autónoma, con personalidad jurídica. La Universidad está exonerada de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y arbitrios.”⁴²

Siguiendo en la misma línea de pensamiento, se puede establecer que el legislador constitucional demuestra el interés que posee en la educación como interés social de importancia, se otorga el beneficio tanto en el nivel primario como en el nivel de universitario. Atendiendo a la realidad que había en esa época, siendo la única universidad estatal es la Universidad de San Carlos de Guatemala, y las universidades privadas no se tenían previstas como un sujeto apto para ser beneficiario de una exención. En constituciones posteriores se toman en cuenta a las universidades privadas como sujetos exentos, en virtud que desempeñan la misma función que tiene la Universidad de San Carlos de Guatemala, la formación de profesionales que son fundamentales para el funcionamiento y el desarrollo de un país. Las universidades privadas al igual que la Universidad de San Carlos de Guatemala tiene la función de educar en el nivel de universitario, ambas instituciones tienen la misma finalidad, la única diferencia es la forma de financiamiento, una a través del erario nacional y las privadas a través de fondos provenientes de personas individuales. Es así como, ya en la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985 las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones.

⁴² Ibid. Pág. 76.



Actualmente la Constitución Política de la República de Guatemala es más equitativa porque constitucionalmente se reconoce el beneficio de la exención a todas las universidades, sin importar si son estatales o privadas, ambas cumplen con la función educativa y es lo que se pretende impulsar a través de un beneficio fiscal.

“En la Constitución Política de la República de Guatemala de 1825, se establecían en el artículo 94 las atribuciones de la Asamblea (Órgano Legislador), las cuales eran; Determinar anualmente el gasto de la administración del Estado y decretar los impuestos y contribuciones de todas clases necesarias para cubrirle, y para llenar el cupo que le corresponda en los gastos generales de la administración federal; estableciendo las contribuciones públicas, su naturaleza, cantidad, duración y modo de percibir las.”⁴³

Lo importante de resaltar que el Estado de Guatemala ha mantenido el criterio uniforme en relación a que existe un único sujeto capaz de crear tributos siendo éste el Órgano Legislativo, quien hasta la actualidad mantiene su función reguladora y emisora de los impuestos.

4.2. Importancia de las obligaciones tributarias

La administración tributaria debe velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y de los demás sujetos pasivos, y simplificar los procedimientos administrativos para alcanzar este objetivo.

⁴³ Ibid. Pág. 78.



Además, debe garantizar un alto cumplimiento en el pago de los tributos, acorde con las tasas impositivas contempladas en la legislación. En cuanto al cumplimiento del principio de las obligaciones tributarias, la superintendencia de administración tributaria mantendrá evaluación y supervisión permanente de los procedimientos de cobro para asegurarse de que los contribuyentes están cumpliendo con su obligación.

Es evidente que el cumplimiento de las obligaciones tributarias es uno de los intereses primordiales de las administraciones tributarias puesto que su objeto es la recaudación y una de sus funciones principales es esa. La importancia del cumplimiento de las obligaciones deriva del hecho que la percepción de tributos es necesaria para que se cumpla con los planes y programas de desarrollo que pretende ejecutar el gobierno de la república a través de los distintos organismos.

4.3. Actividades exentas de los centros educativos en Guatemala

Es importante resaltar cuál es el hecho generador que trae consigo la obligación que el sujeto que lo realiza contribuya con este impuesto indirecto. Para ello, el Artículo tres de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, numeral dos establece que: **Hecho generador.** “La prestación de servicios en el territorio nacional.” Se trae a colación únicamente éste hecho generador puesto que es la actividad en la que están inmersas las universidades privadas y todos los centros educativos en general. Por la exención de que gozan no se convierten en agentes de percepción del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que no están obligados a emitir factura por el servicio prestado.



Atendiendo a la definición que la Ley del Impuesto al Valor Agregado proporciona del concepto servicios, el Artículo dos, numeral dos establece lo siguiente: “**Definiciones**

2) **Por servicio.** La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.”

Cabe mencionar entonces que el hecho generador descrito en la norma que se está desarrollando encuadra perfectamente en la actividad que desarrollan las universidades, y aunque el sujeto pasivo de la obligación proveniente de este impuesto es el consumidor final, o sea, el estudiante, pero por la dispensa legal de que gozan las universidades, éstas no están obligadas a la emisión de la factura correspondiente para hacer efectivo el impuesto, percibirlo y posteriormente enterarlo a las cajas fiscales.

Además, el Artículo seis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, establece: **Rentas exentas.** “Están exentas del impuesto: b) Las rentas que obtengan las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país y los centros educativos privados como centros de cultura.” La Universidad de San Carlos de Guatemala, así como las demás universidades autorizadas para funcionar en el país también gozan de exención del Impuesto Único Sobre Inmueble.

Artículo 10 de la Ley del Impuesto de Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolo, establece: “**De las personas exentas.** Están exentas del impuesto, los documentos o contratos gravados, o realizados por: 2. La Universidad de San Carlos de



Guatemala y las otras universidades autorizadas para operar en el país.” En este precepto se incluyen a todas las universidades existentes en Guatemala, como sujetos exentos del pago del impuesto establecido.

4.4. Análisis de la legislación tributaria que regula las exenciones a los centros educativos

Dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala se otorga el beneficio de la exención a varios sujetos. Dentro de éstos encontramos en el Artículo 37 de la Constitución Política de la República de Guatemala, último párrafo que establece lo siguiente: “Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinadas al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones.” Este precepto hace mención al beneficio que reciben las entidades religiosas, señalando con precisión que no pagan impuestos por dedicarse a la educación y asistencia social.

Adicional a ésta, el Artículo 73 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que: **Libertad de educación y asistencia estatal.** “Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios” aunque la norma es restrictiva al establecer únicamente como exención los impuestos y arbitrios, no obstante los centros como tal reciben ese beneficio. Atendiendo a lo que establece la doctrina y el Código Tributario, tributo es el género y todas sus clasificaciones constituyen la especie, por lo que atendiendo al tenor literal y aplicando el método literal de interpretación plasmado en el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial establece:



Interpretación de la ley. “Las normas se interpretarán conforme a su contexto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Según el conjunto de una ley el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente: a) A la finalidad y al espíritu de la misma; b) A la historia fidedigna de su Institución; c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; d) Al modo que aparezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.” Al analizar determinado precepto legal se puede decir que los centros educativos, no están exentos de las contribuciones especiales y contribuciones por mejora, es decir, que el constituyente se quedó corto en el desarrollo de esa norma.

De estos artículos, deviene el hecho de que, no obstante; los sujetos anteriores realicen cualquier hecho generador determinado en todas las normas de carácter tributario, no están obligados a contribuirle al fisco, constituyendo una excepción al principio de generalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en la que se requiere a todos como deber cívico contribuir al gasto público.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), contemplado en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, como impuesto indirecto, establece exenciones generales y específicas a ciertos sujetos dentro de los cuales se ubican las universidades privadas.

En el Artículo ocho, numeral dos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) establece: **De las exenciones específicas.** 2. Las universidades autorizadas para



funcionar en el país.” Tal como se establece, el artículo mencionado en el párrafo anterior la Ley del Impuesto al Valor Agregado, complementa lo establecido en la constitución Política de la República, en cuanto a la exención del pago de impuestos a los centros de educación superior.

“En relación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, este impuesto constituye uno de los impuestos directos de que dispone el Estado para agenciarse de recursos económicos, y dentro del cual también figuran las universidades privadas como sujetos exentos al pago del impuesto.”⁴⁴ Continuando con el desarrollo del tema, se aborda lo relacionado con el Impuesto Único Sobre Inmuebles, cuyo objetivo es gravar la tenencia como propietario o usufructuario de un bien inmueble. En esto radica el hecho generador del impuesto.

En este sentido el Artículo 12 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala establece lo siguiente: **“Exenciones.** Para los efectos del presente impuesto, están exentas por los bienes inmuebles que posean, las entidades siguientes: 4. La Universidad de San Carlos de Guatemala y las demás universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país.” De ello se desprende, que las universidades sean propietarias de grandes extensiones de tierras y que cuenten con estructura sofisticada en sus construcciones, no están obligadas a contribuir al gasto público por medio de este impuesto por la exención de que gozan.

⁴⁴ Salguero Salguero, Glendy Sucely. **El efecto que causan en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado las exenciones otorgadas a las universidades privadas.** Pág. 83.



En relación a la Ley del Impuesto del Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolo, se establece que la peculiaridad de este impuesto es que grava documentos y que la principal fuente de este impuesto son los notarios que redactan dichos documentos, en los cuales deben adherir especies fiscales o pagarlo en efectivo en las cajas registradoras, por otra parte, además de los contratos o documentos gravados.

Específicamente la exención a las universidades privadas se encuentra en el Artículo 10 de la ley del Impuesto de Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolo, establece: “**De las personas exentas.** Están exentas del impuesto, los documentos o contratos gravados, o realizados por: 2. La Universidad de San Carlos de Guatemala y las otras universidades autorizadas para operar en el país.” “Por ello, este impuesto no afecta los actos o contratos realizados por las universidades y que sí constituyen hecho generador del impuesto.”⁴⁵ De lo anterior se deduce que dentro de la legislación guatemalteca el beneficio fiscal le es otorgado a muchos sujetos que cuentan con capacidad de pago. Como se puede apreciar en las cuatro leyes de las cuales se anotaron las exenciones que las mismas establecen, todas comprenden la exención a las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país.

4.5. Determinación de las obligaciones tributarias de los centros educativos en Guatemala

En Guatemala existe libertad de enseñanza, donde el Estado se compromete a proporcionar y facilitar educación a sus habitantes sin discriminación alguna. Aun así,

⁴⁵ Ibid. Pág. 86.

existe necesidad que empresas privadas pongan a disposición del pueblo guatemalteco instituciones educativas de alto nivel para cubrir la demanda educacional. Lo anterior trae ciertos beneficios en el tema de impuestos, pero también conlleva obligaciones que no se deben obviar.

Es preciso abordar el tema de las obligaciones fiscales o tributarias de los centros educativos, que son las siguientes:

- a. "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."⁴⁶ Nos da la pauta para destacar que, todos los centros educativos tienen la obligación de realizar su inscripción ante la superintendencia de administración tributaria.
- b. "Habilitar libros contables: Todas las operaciones financieras de la empresa se deben registrar en los libros contables.
- c. Autorizar y emitir facturas: Pareciera un error pero no lo es, dentro de las obligaciones fiscales de los centros educativos esta la emisión de facturas por las actividades afectas al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto Sobre la Renta."⁴⁷ No obstante que en los párrafos anteriores se hizo mención de que los

⁴⁶ Ibid. Pág. 86

⁴⁷ Ibid. Pág. 88.



centros educativos están exentos del pago de estos impuestos, algunas de sus actividades no gozan de este privilegio, dentro de estas se encuentran:

- Librería: Cualquier venta de libros y artículos para los estudiantes, está afecta al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto, tienen la obligación de emitir factura.
- Servicio de transporte: Los centros educativos y colegios otorgan el servicio de transporte, el cual deben facturar.
- Tiendas: La renta a un tercero del espacio para el uso de tienda debe ser facturado, o si la misma es utilizada por el mismo colegio.
- Venta de calzado y uniformes: Al igual que la venta de libros estos conceptos no encajan en las exenciones de los impuestos.
- Uso de internet: Los colegios prestan servicios de computación o internet y que se cobran como cuotas extraordinarias, estos deben ser facturados.
- Servicios de fotocopia e impresiones: Son catalogados como servicios afectos.
- Tutorías: Es común que los centros educativos presten los servicios de tutorías en diferentes horarios, los cuales son cobros adicionales a los padres, aunque en la mayoría de los casos los padres de familia no tienen otra opción.

- Otras cuotas extraordinarias: Cuota de graduación, campamentos, manejo de papelería, etc.
- d. “Efectuar retenciones del Impuesto Sobre la Renta: Una obligación que en muchas ocasiones no se cumple y además no está condicionada al giro del negocio o si la entidad es exenta de impuestos.”⁴⁸ Como se expuso anteriormente, las instituciones educativas, no obstante que están exentas del pago de varios impuestos, tienen la obligación de cumplir con las obligaciones mencionadas en este apartado.

4.6. Discusión final del trabajo de investigación

Se dio inicio a la investigación a partir de la necesidad de establecer cuáles son las obligaciones tributarias o fiscales de los centros educativos como instituciones exentas del pago de algunos impuestos. Con fundamentos constitucionales se le dio origen a la exención de la obligación tributaria de los centros educativos, tal como se desarrolló en los temas anteriores, no obstante, de que estas empresas o instituciones gozan de este beneficio concedido por el Estado, están afectos al pago de algunos impuestos.

A simple vista es un tema que probablemente resulte difícil de dilucidar, pero en realidad un análisis detenido permite establecer que las entidades educativas realizan ciertos actos que no se encuadran dentro de las actividades exentas del pago de los impuestos. Una correcta interpretación de la legislación nacional en materia tributaria

⁴⁸ Ibid. Pág. 89.



hace evidente que los actos que no están descritos en la ley si están afectos al pago de los impuestos, y es un aspecto fundamental en la percepción de tributos por parte del sujeto activo, en este sentido la superintendencia de administración tributaria debe enfocarse en esta clase de sujetos pasivos, para percibir los impuestos, asimismo evitar que los contribuyentes puedan cometer ilegalidades como la evasión fiscal.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Se el incumplimiento de parte de los centros educativos de retener los impuestos sobre los ingresos que generan sus actividades comerciales; no exentas, de conformidad con las leyes; por lo tanto, es indispensable la determinación de las obligaciones tributarias legales aplicables a los centros educativos en Guatemala, como una entidad exenta; en virtud de que surge por el desconocimiento de las obligaciones de parte de los directores o y por la falta de una fiscalización eficiente de la Superintendencia de Administración Tributaria hacia los centros educativos; el Artículo 62 del Código Tributario establece: "Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en la proporción de la parte o partes que no gozan de exención." Con este precepto legal se fundamenta que los centros educativos gozan de determinados beneficios, Por lo que se hace necesario que el Congreso de la República de Guatemala, regule e incorpore dentro de la legislación guatemalteca, específicamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo referente a las obligaciones tributarias legales aplicables a los centros educativos en Guatemala, como una entidad exenta, la retención de un porcentaje, sobre ingresos que no están regulados, siendo obligación de pagar los impuestos de conformidad con la ley, si los centros educativos realizan transacciones tales como: Servicio de transporte escolar, elaboración y venta de uniformes, pagos de mantenimiento y jardinería, cuotas extraordinarias, como también cobro por préstamo de libros.





BIBLIOGRAFÍA

- CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de derecho financiero**. Volumen II. Derecho Tributario. Editorial Tecnos. Madrid, España, 1994.
- FONROUGE, Carlos Giuliani. **Derecho financiero**. Volumen I, Buenos Aires Argentina: Depalma, 1997.
- GOLDSTEIN, Mabel. **Diccionario jurídico**. Buenos Aires Argentina, Primera edición 2008.
- GUIROLA GARCÍA-PRENDES, Adrián. **La exoneración de la obligación tributaria, diferencia con otras figuras**. Universidad Rafael Landívar. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala 2015.
- LANZIANO WASHINGTON. **Teoría general de la exención tributaria**. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1979.
- MANAUTOU MARGAIN, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, Cuarta edición, 1977.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Ed. Heliasta Srl. (s.e.) Buenos Aires, Argentina. 1980.
- QUIROA GÓMEZ, Nery Rolando. **Análisis del delito de defraudación tributaria como mecanismo de evasión fiscal**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2006.
- RAMOS FERNÁNDEZ, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2009.
- REYES MEJÍA, Sara Catalina. **Análisis jurídico doctrinario acerca de la antinomia que existe entre el artículo 1 del código civil y el artículo 3 de la constitución política de la república de Guatemala en cuanto a las teorías aplicables al inicio de la personalidad**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2006.
- SALGUERO SALGUERO, Glendy Sucely. **El efecto que causan en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado las exenciones otorgadas a las universidades privadas**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2010.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**. Editorial Ediciones Palma, Argentina, 5ta. ed. 1994.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Ediciones De palma. ampliada y actualizada. Buenos Aires, Séptima Edición, 2001.



Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

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

Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 15-98, 1998.

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-92, 1992.

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