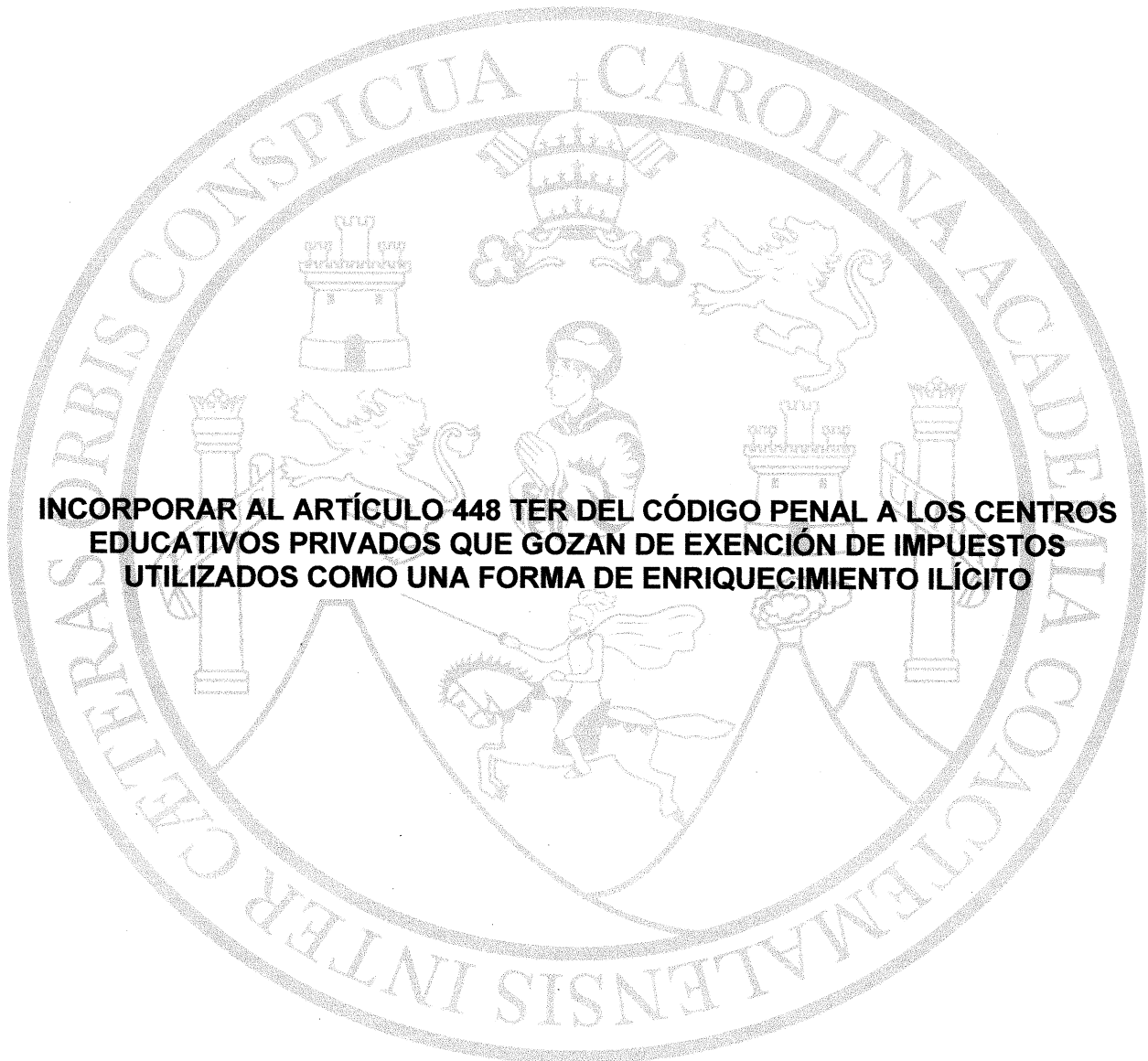


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**



**INCORPORAR AL ARTÍCULO 448 TER DEL CÓDIGO PENAL A LOS CENTROS
EDUCATIVOS PRIVADOS QUE GOZAN DE EXENCIÓN DE IMPUESTOS
UTILIZADOS COMO UNA FORMA DE ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO**

JULIA DOLORES XOC SINEY

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019

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

**INCORPORAR AL ARTÍCULO 448 TER DEL CÓDIGO PENAL A LOS CENTROS
EDUCATIVOS PRIVADOS QUE GOZAN DE EXENCIÓN DE IMPUESTOS
UTILIZADOS COMO UNA FORMA DE ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JULIA DOLORES XOC SINEY

Previo a conferirse el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, noviembre de 2019

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

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Licda.	Astrid Jeanette 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**

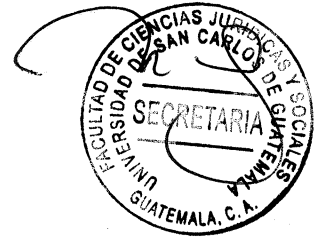
Primera fase:

Presidente:	Lic.	Juan Manuel Peny García
Vocal:	Licda.	Berta Francisca Judith del Cid Najera
Secretario:	Lic.	Ignacio Blanco Ardon

Segunda fase:

Presidente:	Lic.	Carlos Enrique Aguirre Ramos
Vocal:	Lic.	Eddy David Higueros Miranda
Secretario:	Licda.	Iliana Noemi Villatoro Fernandez

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 24 de febrero de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, JUAN CARLOS BERNAT MENDEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JULIA DOLORES XOC SINEY, con carné 201211763,
 intitulado INCORPORAR AL ARTÍCULO 448 TER DEL CÓDIGO PENAL A LOS CENTROS EDUCATIVOS
PRIVADOS QUE GOZAN DE EXENCIÓN DE IMPUESTOS UTILIZADOS COMO UNA FORMA DE ENRIQUECIMIENTO
ILÍCITO.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del
 bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título
 de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de
 concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y
 técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros
 estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la
 bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará
 que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime
 pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTINEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 24 / 03 / 2017.

f)

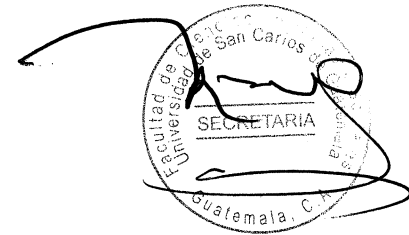
Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Juan Carlos Bernat Méndez
ABOGADO Y NOTARIO





LIC. JUAN CARLOS BERNAT MENDEZ
Abogado y Notario
San Bartolomé Milpas Altas, Sacatepéquez
Colegiado 11404



Guatemala, 30 mayo de 2019

Licenciado

Roberto Fredy Orellana Martínez

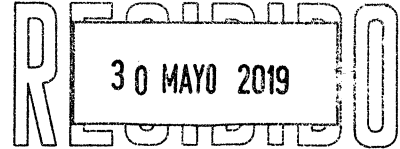
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora:

Firma:

Con fecha veintisiete de julio del año dos mil diecisiete mediante providencia correspondiente, fui designado asesor de tesis de la bachiller **JULIA DOLORES XOC SINEY**. Cuyo título quedo así: intitulado **"INCORPORAR AL ARTÍCULO 448 TER DEL CÓDIGO PENAL A LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS QUE GOZAN DE EXENCIÓN DE IMPUESTOS UTILIZADOS COMO UNA FORMA DE ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO"**.

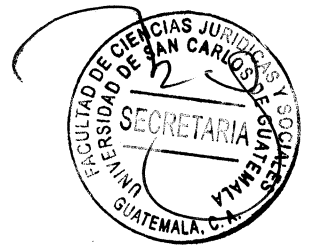
I. Declaro que no me une ningún parentesco dentro de los grados de ley, con la estudiante referida.

II. La ponente puso de manifiesto su capacidad de investigación en la elaboración del trabajo, aceptó diligentemente las sugerencias que durante el desarrollo del mismo le realicé, las cuales se fueron corrigiendo, indicando que la tesis consta de cinco capítulos, habiendo consultado interesante bibliografía con tópicos relacionados al tema, por ello el trabajo elaborado por el estudiante es meritorio, acucioso y demuestra interés en resolver el problema planteado.

III. La ponente hizo uso en forma amplia del método científico, abarcando las etapas del mismo y de esa manera comprueba fehacientemente la hipótesis planteada, utilizando



LIC. JUAN CARLOS BERNAT MENDEZ
Abogado y Notario
San Bartolomé Milpas Altas, Sacatepéquez
Teléfono 55042142
Colegiado 11404



los métodos deductivo e inductivo y el método analítico, sintetizado adecuadamente lo analizado.

IV. La redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a claridad y precisión de tal manera que sea comprensible al lector.

V. En cuanto a la conclusión discursiva, es correcta y oportuna, plantea los conflictos encontrados en el desarrollo de la investigación, y se propone la solución viable para evitar que los propietarios o representantes legales de los centros educativos, sigan abusando del beneficio de la exención de impuestos y la realización de cobros indebidos, superiores al autorizado o no autorizados y de esta manera obtengan un beneficio o aumento patrimonial. Por lo que en virtud de lo anteriormente expuesto procedo a:

DICTAMINAR

Doy a conocer que el trabajo de tesis de la bachiller, **JULIA DOLORES XOC SINEY**, cumple de manera eficaz con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que **DICTAMINO FAVORABLEMENTE** para que pueda continuar con el trámite respectivo, y para que pueda evaluarse posteriormente, por el tribunal examinador en el examen público de tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales. Sin otro particular, me suscribo de usted.

Atentamente

LIC. JUAN CARLOS BERNAT MENDEZ
Abogado y Notario
Col. 11404

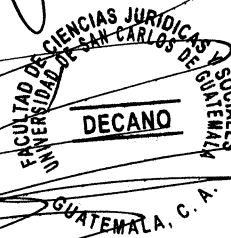
Juan Carlos Bernat Méndez
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 10 de septiembre de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante JULIA DOLORES XOC SINEY, titulado INCORPORAR AL ARTÍCULO 448 TER DEL CÓDIGO PENAL A LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS QUE GOZAN DE EXENCIÓN DE IMPUESTOS UTILIZADOS COMO UNA FORMA DE ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO. 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

A DIOS

El creador y formador del universo, por la vida, la sabiduría concedida, la fuerza necesaria para seguir luchando, por la oportunidad de estudiar tan noble profesión. Por la ayuda para lograr este triunfo. Matyox Ajaw.

A MIS PADRES

José Eduardo Xoc Flores y María de los Santos Siney, por ser mi motor, las personas que me motivaron a ser mejor cada día, por su lucha constante, estar a mi lado desde mi infancia, y brindarme su amor. Gracias por impulsar mis estudios y por la oportunidad de adquirir nuevos conocimientos. Gracias por no haberse rendido, por creer en mí.

MIS HERMANOS

Miriam, Sofia, Juan José Felipe, por apoyarme incondicionalmente, por estar conmigo en los momentos mas difíciles. Gracias por su amor.

A MIS ABUELOS

Juan Siney por sus oraciones y valores inculcados. Porque la inteligencia no se mide por el tamaño, sino por la capacidad, gracias por guiarme desde el cielo Santos Siney y María Dolores Flores (Q.E.P.D)



MI FAMILIA

Tíos, tías, primos y primas gracias por su apoyo incondicional, cariño y por ser parte de mi vida.

MIS AMIGOS

Por la amistad y cariño brindado, por las palabras de aliento, por impulsarme a ser mejor.

A

Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, casa de estudios, porque en sus aulas adquirí conocimientos que me ayudaron a cumplir este sueño.



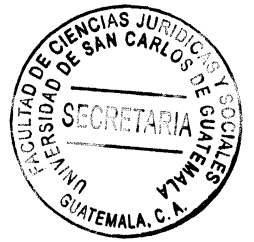
PRESENTACIÓN

El presente trabajo de investigación contiene un análisis relacionado en materia de derecho tributario y derecho penal de Guatemala. Se realiza un análisis jurídico y económico, en el periodo que comprende los años 2013 al 2018, utilizando el método analítico y deductivo, para medir y resumir la información obtenida derivado de la problemática de las denuncias recibidas contra los centros educativos privados, debido a la realización de cobros no autorizados o excesivos y por las adquisiciones a nombre de los centros educativos privados, pero destinadas para el beneficio de particulares, por parte de los propietarios o representantes legales.

El objeto de estudio, fue establecer los motivos de la falta de regulación dentro del ordenamiento jurídico penal a los propietarios o representantes legales de los Centros Educativos Privados de Guatemala, como sujetos activos del delito de Enriquecimiento ilícito de particulares que no administran, ejecutan ni manejan fondos públicos. El sujeto de investigación, fueron los centros educativos privados y la exención de impuestos como un beneficio fiscal.

La contribución académica de la presente investigación, es la regulación legal como sujetos activos por los actos realizado por los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados al delito de enriquecimiento ilícito de particulares, para que estos como sujetos activos reciban sanciones penales efectivas.

HIPÓTESIS



Se debe reformar el Código Penal, incorporando a los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados, como sujetos activos de penas del delito de enriquecimiento ilícito de particulares regulado en el artículo 448 Ter, como sujeto particular que sin ser funcionario o empleado público, administre, ejecute o maneje recursos públicos o bienes del Estado, y obtenga para sí mismo o para cualquier persona beneficios patrimoniales de cualquier índole que no correspondan a sus ingresos lícitos. Enriquecimiento ilícito derivado de la exención de impuestos, cobros indebidos, cobros superiores a los autorizados y la adquisición de bienes e insumos otorgándoles fines distintos a la prestación del servicio educativo.

En los últimos cinco años, aumenta la inobservancia a las normas y sanciones establecidas por el Ministerio de Educación y la Superintendencia de Administración Tributaria, por los centros educativos privados, cuyas acciones repercuten en la economía de la mayoría población guatemalteca; beneficiando únicamente a los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para efectos de la comprobación de la hipótesis de la presente investigación, se hizo un análisis del artículo 448 Ter del Código Penal, para determinar la eficiencia de las penas que se puedan aplicar a los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados y la exención de impuestos como beneficio tributario otorgado constitucionalmente.

Se tiene como valido, imperativo y necesario que el ordenamiento jurídico penal guatemalteco regule como sujetos activos del delito de enriquecimiento ilícito de particulares, a los centros educativos privados, que sin ser funcionarios públicos y sin administrar, ejecutar o manejar recursos públicos del Estado, obtengan beneficios patrimoniales para sí mismos o para cualquier persona de forma ilícita, vulnerando el derecho el derecho a la educación.



ÍNDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Relación Jurídico Tributario	1
1.1. Definición de la relación jurídico tributario	1
1.2. Elementos de la relación jurídico tributario	3
1.2.1. Elemento Personal.....	3
1.2.2. Hecho Generador o Hecho Imponible.....	6
1.3. Definición de Impuestos	8
1.4. Características del Impuesto	10

CAPÍTULO II

2. Exención de Impuestos.....	15
2.1. Definición de exenciones de impuestos	16
2.2. El sujeto de la exención de impuestos	18
2.3. Características de la exención de impuestos	20
2.4. Clasificación de las exenciones.....	22
2.5. Regulación legal de las exenciones de impuestos en Guatemala.....	29

CAPÍTULO III

3. Centros educativos privados.....	33
-------------------------------------	----



3.1.	Definición de Centro Educativo Privado	33
3.2.	Aspectos legales de constitución de centro educativo privado.....	35
3.3.	Obligaciones Tributarias de los Centros Educativos Privados.....	39
3.4.	Sanciones por Incumplimiento de Obligaciones	43
3.4.1.	Sanciones Ministeriales	43
3.4.2.	La Infracción Tributaria en un Centro Educativo Privado.....	46
3.5.	Procedimiento de inscripción como entidad exenta.....	48
3.6.	Constancia de exención	49

CAPÍTULO IV

4.	Del delito el enriquecimiento ilícito.....	51
4.1.	Definición de delito	51
4.2.	Elementos del delito	53
4.2.1.	Conducta Humana	53
4.2.2.	Tipicidad.....	56
4.2.3.	Antijuridicidad.....	57
4.2.4.	Culpabilidad	58
4.2.5.	Punibilidad	59
4.3.	Definición del Delito de Enriquecimiento Ilícito.....	60
4.4.	Elementos del Delito de Enriquecimiento Ilícito.....	62
4.5.	Regulación legal del delito de enriquecimiento ilícito en Guatemala	66
4.6.	Derecho comparado del delito de enriquecimiento ilícito	67

CAPÍTULO V

5. Propuesta de reforma del código penal para incorporar al artículo 448 Ter delito de enriquecimiento ilícito a centros educativos privados	71
5.1. Causas para incorporar al Artículo 448 Ter Delito de Enriquecimiento Ilícito a Centros Educativos Privados.....	71
5.2. Implementación de la regulación legal a sujetos activos, al delito de enriquecimiento ilícito cometido por particular, que no recibe o administre fondos del Estado.....	74
5.3. Implementación de la regulación legal de los actos y contratos que constituyan enriquecimiento ilícito por parte particular, que no recibe o administre fondos del Estado.	75
5.4. Análisis de los efectos de la incorporación al Delito de Enriquecimiento Ilícito a los Centros Educativos Privados.....	78
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	81
BIBLIOGRAFÍA.....	83



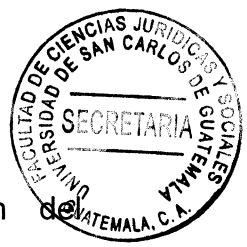
INTRODUCCIÓN

El Estado de Guatemala es el responsable y el obligado de la promoción y fomento de la educación a todos sus habitantes. Sin embargo, se ha demostrado una deficiencia en el sistema educativo, en virtud de ello el Ministerio de Educación está facultado para autorizar el funcionamiento de Centros Educativos Privados, centros que se encuentran bajo la inspección del Estado; gozan de la liberación del pago de toda clase de impuestos, como un privilegio que el Estado crea para favorecer y beneficiar a los centros educativos privados, como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

El tema que se aborda en la presente investigación se analizó la posibilidad que nuestro ordenamiento jurídico regule, como sujetos activos de la comisión del delito de enriquecimiento ilícito de particulares, a los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados.

El beneficio de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios que gozan los Centros Educativos Privados, es un derecho recocado por la Constitución Política de la República de Guatemala y derivado del abuso cometido en contra de los padres de familia y estudiantes, se busca rescatar el fin para el cual fue creado la exención de impuestos, así como evitar cobros indebidos, cobros superiores a los autorizados por las autoridades administrativas y la adquisición de bienes e insumos otorgándoles fines distintos al de la educación.

En base a la técnica bibliográfica y documental consultada, se logra comprobar la hipótesis planteada, por lo que es preciso que se incorpore al artículo 448 Ter del Código Penal Decreto 17-73, a efectos de que se imponga una sanción penal efectiva a los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados, que sin ser funcionarios públicos y sin administrar, ejecutar o manejar recursos públicos o bienes del Estado, obtienen para sí mismo o para cualquier persona beneficios patrimoniales.



Los objetivos generales residieron en determinar y analizar el origen del enriquecimiento ilícito de particulares, como una problemática social derivada de la corrupción en el ámbito educativo y la búsqueda de una solución clara y ajustada, que aspira la reforma del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

El informe final se redactó en cinco capítulos, los primeros dos capítulos hacen mención de temas tributarios, el capítulo I menciona la relación jurídico tributario, características, elementos y todo lo relacionado con los impuestos y su clasificación; capítulo II, está relacionado con conceptos básicos de la exención de impuestos, y su regulación legal en Guatemala; capítulo III hace énfasis al establecer el procedimiento, requisitos y sanciones que solicita e impone las autoridades administrativas para la autorización de un centro educativo privado; capítulo IV, se centra en el delito de enriquecimiento ilícito y su clasificación; y por último el capítulo V, las causas y efectos de la reforma al Código Penal para incorporar al delito de enriquecimiento ilícito de particulares a centros educativos privados.



CAPÍTULO I

1. Relación Jurídico Tributario

Dentro del marco jurídico guatemalteco, las relaciones que se derivan de los particulares y el Estado generan una obligación, la cual se clasificara según el contexto en el que se realice. Unos de estos contextos son en materia tributaria, derivada de una obligación impuesta por el Estado, por encuadrar la actuación en un hecho generador, uno de los elementos indispensables para establecer si se genera la relación jurídica tributaria.

1.1. Definición de la relación jurídico tributario

La relación jurídico tributario principal es “El vínculo jurídico, obligación que se entabla entre el fisco como sujeto activo (que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo) y un sujeto pasivo, (que está obligado a la prestación)”¹.

Por su parte Gladys Monterroso define la relación jurídico tributario como “El vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de los derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador que no necesariamente debe ser comercial”².

¹ Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho Tributario**. Pág. 65

² Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos Tributarios**. Pág. 119

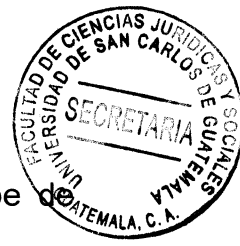


Las definiciones proyectadas, establecen que la relación jurídica tributaria es la base punto de partida para determinar los elementos que generan el vínculo de la relación jurídica tributaria u obligación tributaria entre el Estado como sujeto activo y un particular como sujeto pasivo de la obligación.

“La Obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos, acreedores del tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal...”. Según lo regulado en artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la Republica.

Según los términos utilizado por autores y lo regulado en la norma legal, se puede denominar a la relación jurídico tributario como el vínculo que surge entre el Estado derivado de su poder imperio y un particular, por la realización o materialización de un hecho jurídico de carácter tributario, el cual genera la relación jurídico tributario u obligación tributaria.

En efecto se puede definir a la Relación Jurídico Tributario, como la sujeción que surge entre un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación. Dentro del ordenamiento jurídico se puede establecer que el sujeto activo es el Estado, quien hace uso del poder imperio, por lo crea normas legales a través del Congreso de la Republica de Guatemala, estableciendo presupuestos o hecho generador que pueden ser realizados por los particulares como sujetos pasivos, dando origen la obligación, siendo este el



pago del tributo, al mismo tiempo se establece la fecha y forma en que debe cumplirse la obligación por parte del particular.

1.2. Elementos de la relación jurídico tributario

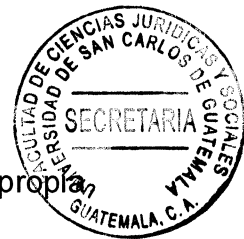
Para que pueda originarse o encuadrarse la relación jurídico tributario, el Estado y el particular deben de cumplir una serie de requisitos o presupuestos establecidos previamente en la Constitución Política de la República de Guatemala como ley fundamental del ordenamiento jurídico guatemalteco y el Código Tributario.

1.2.1. Elemento Personal

Como elemento personal de la relación jurídico tributario, dentro del ordenamiento jurídico de guatemalteco se encuentra el sujeto activo y sujeto pasivo. El que obtiene las prestaciones el sujeto activo y que el que está obligado a cumplir con la prestación es el sujeto pasivo, pudiendo ser este una persona individual o jurídica. Para los efectos de la presente investigación se describirá a los sujetos de la relación jurídico tributario, siendo las siguientes:

a) Sujeto Activo

El sujeto activo de la relación jurídico tributario "Es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo y será el mismo en todos los tributos, siendo que la ley confiere al Estado la soberanía tributaria



y cuya manifestación es el Poder Tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo”³.

El sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, a través de cualquier institución, facultada para el cobro de tributos, previamente estipulado en la Constitución Política o Carta Magna de cada Estado. En nuestro ordenamiento jurídico el Sujeto Activo, es la Superintendencia de Administración Tributaria, el órgano o ente estatal encargada de la recaudación de las prestaciones pecuniarias de los sujetos pasivos.

El artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98 establece: “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional”. De tal manera la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, es el ente designado por el Estado, con personalidad jurídica propia encargada de la recaudación de tributos en Guatemala.

El artículo 3 literal de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98 establece: “Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia.... A) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos...”.

³ Alvarado Sandoval, José Alejandro y Fernández Y Fernández, Guillermo. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Pág. 169



En este orden de ideas se establece que el Estado actúa como ente estatal encargado de exigir y requerir el cumplimiento de la obligación Tributaria. Por lo que el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, actúa como titular de la potestad tributaria y encargado de dar cumplimiento a lo establecido en el ordenamiento jurídico.

B) Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributario implica al Contribuyente, es decir a la persona individual o jurídica obligada a cumplir con el requerimiento o el sujeto obligado a satisfacer el tributo, conforme a las leyes fiscales guatemaltecas, entre ellas las reguladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley de Circulación de Vehículos entre otras.

El artículo 18 del Código Tributario Decreto 6-91 establece: "Sujeto pasivo es el obligado a dar cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o responsable". Lo establecido en el Código Tributario Decreto 6-91 realiza una división del sujeto pasivo como persona obligada de la relación jurídica tributaria.

Los contribuyentes "Son los sujetos pasivos por deuda propia, ya que son quienes han realizado el hecho generador del tributo y, que pueden ser los deudores, agentes de



retención y agentes de percepción”⁴. Los responsables o sujetos pasivos por deuda ajena, el Licenciado Ottoniel López Cruz, citado por el tratadista Giannini dice: Las legislaciones positivas de distintos países atribuyen a otras personas la obligación de realizar la prestación fiscal sin que esas personas realicen el hecho imponible, a las que denomina sujetos pasivos por adeudo ajeno”⁵.

En términos generales se puede establecer que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributario es la persona individual o jurídica que realiza el hecho generador, establecido en el ordenamiento jurídico tributario, y que en consecuencia el que debe de pagar el tributo al Estado como sujeto activo.

1.2.2. Hecho Generador o Hecho Imponible

Puede ser denominado hecho generador o hecho imponible como elemento o presupuesto material del tributo y para que se pueda originar la relación jurídico tributario se hace necesario y obligatorio la realización de lo dispuesto o establecido en la norma jurídica tributaria, que al acaecimiento por parte del sujeto pasivo, origina el nacimiento de la obligación tributaria.

“El hecho generador, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización prevista provoca el nacimiento de la obligación tributaria

⁴ Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 127.

⁵ Alvarado Sandoval, José Alejandro y Fernández Y Fernández, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 170.



concreta”⁶. El segundo elemento de la relación jurídico tributario es la realización del hecho generador, es decir la realización del presupuesto que el legislador ha establecido en la norma y cuya realización en determinado lugar y tiempo por el sujeto pasivo, tiene como consecuencia que el Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributario pretenda el pago del tributo.

El artículo 31 del Código Tributario Decreto 6-91 regula: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. La norma legal establece que el hecho generador dependerá de lo regulado en las normas jurídicas tributarias, estableciendo en cada una de ellas presupuestos específicos, que al ser cumplidos por los sujetos pasivos generen la obligación tributaria.

Así por ejemplo lo regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado el hecho generador es el pago del doce por ciento o en su defecto el pago del tres por ciento del bien adquirido a través de una compra o una transacción realizada por el sujeto pasivo de la obligación determinada por la ley. Ley del Impuesto sobre la Renta, el hecho imponible o generador es la percepción de una renta o ingreso, y el hecho generador es que una persona determinada, realmente perciba una renta.

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho Fiscal**. Pág. 115



1.3. Definición de Impuestos

Para poder definir y establecer con claridad que son los impuestos es importante determinar que el impuesto se encuentra inmerso dentro de la clasificación de los tributos. Licenciada Gladis Monterroso, citado por el autor Carlos Giulliani Fonrouge define “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”⁷.

El artículo 9 del Código Tributario Decreto 6-91 regula “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. El Estado a través de los entes públicos y haciendo uso de su poder imperio crea normas que establecen obligaciones para los sujetos pasivos, siendo estos los tributos, como fuente de recaudación económica para la realización y cumplimiento de sus funciones como Estado.

Con base en la doctrina se establece que existe una clasificación de los tributos, esta clasificación se basa en varios aspectos, como los sujetos pasivos a los cuales se exige el pago, el espacio territorial al que esta afecta pago puede delimitarse a una cierta circunscripción territorial, el sujeto activo, que si bien es cierto es el Estado, este puede actuar y exigir a través de distintos entes, y el fin o destino de los tributos. El artículo 10

⁷ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas**. Pág. 83.



del Código Tributario Decreto 6-91 regula “Son Tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado...”. La ley fundamental del ordenamiento jurídico guatemalteco, establece que el Congreso de la República, es el órgano encargado de la creación de impuestos al que el sujeto pasivo está obligado a pagar.

“Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos”⁸. En términos generales y jurídicos se define al impuesto como la contribución que se debe de pagar en dinero por parte del sujeto pasivo, por la adquisición, industria o cualquier actividad regulada en el ordenamiento jurídico como hecho generador de la obligación tributaria.

El artículo 11 del Código Tributario Decreto 6-91 regula: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general o relacionada concretamente con el contribuyente.” Se puede definir a los impuestos como un tributo

⁸Osorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Pág. 475.



requerido por el Estado a las personas individuales y jurídicas, destinadas al funcionamiento de entidades estatales, a la realización de beneficios, sin generar una plusvalía mobiliaria a la población guatemalteca y que, a diferencia del arbitrio es decretada directamente a favor de las municipalidades, utilizando un parámetro para determinar el monto del tributo y el periodo de pago en que esta debe de efectuarse.

1.4. Características del Impuesto

Existen rasgos doctrinarios y legales que sustentan la base para establecer y diferenciar a los Impuestos del resto de tributos regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala y Código Tributario como leyes fundamentales para la creación de impuestos, las características que caben resaltar son las siguientes:

A) Obligatoriedad

Esta característica se basa en que el Organismo Legislativo a través del Congreso de la República de Guatemala es el único organismo facultado de crear y establecer impuestos. Al estar regulada el impuesto en la norma jurídica y con vigencia, adquiere fuerza jurídica y por lo tanto es obligatoria para los sujetos pasivos que realizan el hecho jurídico regulado en la norma, por lo que es considerado de coercitivo cumplimiento. “Surge una obligación de dar dinero o cosas (prestación); en la actualidad esta prestación es predominantemente pecuniaria (dinero)”⁹.

⁹ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 94



El artículo 18 del Código Tributario establece: “Sujeto pasivo es el obligado cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o responsables.”

B) Legalidad

El artículo 171 literal c) de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.” La norma legal en Guatemala establece que para que un Impuesto deba ser pagado por el sujeto pasivo debe de estar contenida y establecida en la ley.

En ese orden de ideas, se puede establecer que en Guatemala los impuestos están reguladas en distintas normas jurídicas, por ejemplo: Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolo Decreto 77-92, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto 15-98, Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos Decreto 70-94, entre otros.

C) Generalidad

La generalidad como característica se enfoca en la aplicación y cumplimiento de la norma, es decir debe de ser cumplida por toda la población guatemalteca, ya sea



personas individuales o personas jurídicas. “Es aplicable a personas individuales o colectivas”¹⁰. Por ende, la generalidad como característica de los impuestos, va dirigido para el cumplimiento del sujeto pasivo, que realiza el hecho generador establecida en la norma legal, sin excepción alguna, salvo lo establecido en la ley, como la exención de impuestos.

D) Especialidad

“Es aplicable a las personas individuales o colectivas que se encuentren en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o realización de ciertos actos”¹¹. La especialidad como característica del impuesto se basa en la determinación específica de las personas individuales o jurídicas que están afectas al pago del mismo, al estar expresamente establecida en la ley.

Podemos citar lo regulado en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, “Afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por la ley”. Lo regulado en el artículo 3 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolo Decreto 77-92, “Es sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del mismo tal emisión, suscripción u otorgamiento”.

¹⁰ Monterroso Velásquez. *Ibíd.* Pág. 95

¹¹ Monterroso Velásquez. *Ibíd.* Pág. 95



En los ejemplos mencionados de las leyes citadas, se establece que el sujeto pasivo del impuesto es el que específicamente determina la ley, si bien se ha mencionado que el impuesto es de carácter general, se debe de tomar en cuenta que únicamente están afectos y deben de realizar el pago del impuesto los sujetos que realicen el hecho generador regulado por la ley, es decir, que si una persona individual o jurídica no realiza el hecho generador regulado en la ley, no está obligado a realizar el pago del impuesto.

E) Proporcional y Equitativo

“Esta característica se refiera a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido”¹². Esta característica esencial se enfoca, en el pago del impuesto realizado por la persona individual o jurídica, al establecer que el pago se realizará según la capacidad económica de pago del sujeto pasivo.

El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme a la capacidad de pago.” Se debe tener presente que los impuestos decretados en Guatemala, deberán tomarse en cuenta que pagara el impuesto de forma ajustada a sus ingresos económicos y al hecho generador objeto del pago del impuesto.

¹² Rodríguez Lobato. *Op. Cit.* Pág. 65





CAPÍTULO II

2. Exención de Impuestos

En el ámbito jurídico se entiende a la exención como “Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales. Liberación, libertad, franqueza. Excepción, excusa”¹³. Es importante tener en cuenta que la exención es una prerrogativa o dispensa de obligaciones reguladas por las normas jurídicas. Es decir que la persona beneficiada con la exención está libre de la obligación al que otros están afectos.

El artículo 239 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala regula: “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...”.

El artículo 183 literal r) de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieran incurrido en ellas por

¹³ Osorio, Manuel. *Op. Cit.* Pág. 394.



no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en orden administrativo.”

Es importante resaltar que la exención de impuesto es una figura legal distinta a la exoneración de impuestos. En lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala se puede establecer que el único ente legal, facultado para decretar exención de impuestos es el Congreso de la República, no así, la exoneración de impuestos, ya que esta es decretada por el presidente de la República de Guatemala, como una de sus funciones, cuando este convenga y crea necesario para la población.

Siguiendo con la diferencia entre la exención y exoneración de impuestos es importante resaltar que la exención va destinada a la dispensa o liberación del pago de los impuestos, es decir una prerrogativa a ciertos sujetos pasivos, ya sea personas individuales o jurídicas. La exoneración es un beneficio tributario que libera al sujeto pasivo del pago de multas y recargos, en virtud de no haber cumplido en el periodo impositivo el pago del impuesto establecido en las leyes tributarias.

2.1. Definición de exenciones de impuestos

A continuación, se dan a conocer algunas definiciones doctrinarias y legales, sobre la exención de impuestos desde el punto de general y desde el punto de vista tributario.

“La exención, es la excepción al Principio de Generalidad establecida en Derecho Tributario, es la condición neutralizante establecida en todas las legislaciones, para



beneficio de determinados grupos o personas de la población en general”¹⁴. El criterio antes citado, indica que la exención altera el principio de generalidad del impuesto, en virtud de que la generalidad es entiendo como la aplicación y cumplimiento obligatoria de toda la población.

“El término de exención consiste en liberar a una persona del pago de un impuesto. De hecho, la exención en términos tributarios es considerada como una técnica con la que sin alterar los elementos tributarios como lo son el sujeto, la base, la cuota, tasa o tarifa, se aminora o libera, según sea el caso, la obligación de pago de impuestos a determinadas personas, ya seas estas físicas o jurídicas”¹⁵. De lo anterior se puede deducir que la exención de impuestos se crea por parte de los legisladores para beneficiar o favorecer a los contribuyentes o sujetos pasivos del pago de ciertos impuestos, aun cuando su actuar encuadre en el hecho generador establecido en la ley.

El artículo 62 del Código Tributario Decreto 6-91 regula: “Exención es una dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación Tributaria que la Ley concede a los sujetos pasivo de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Sin concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.”

Dentro de la normativa legal guatemalteca el Código Tributario es la ley ordinaria fundamental para la tributación, derivado de esto las leyes en materia tributaria

¹⁴ Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 167.

¹⁵ <https://economipedia.com/definicones/exencion.html> (Consultado 20-02-2019)



únicamente nos indican quienes son los sujetos pasivos que gozan del beneficio de exención tributaria, no así el Código Tributario establece que la exención es la dispensa, descargo o privilegio para el sujeto pasivo, en cuanto al pago de las obligaciones tributarias.

El Código Tributario indica que cuando en un acto o contrato, intervengan varios sujetos pasivos, obligados al pago de impuesto ambos deberán de cumplir con el pago respectivo, sin embargo, si uno de ellos figura como sujeto exento del pago del impuesto, esta dispensa no aplica para ambos sujetos, solo aplica y beneficia al sujeto pasivo exento, regulado en la ley.

La exención de impuestos es un privilegio que el Estado en uso de su poder imperio regula a través de la ley que crea el tributo, y por razones que el legislador juzgue conveniente establecerlos, razones como la equidad, beneficio, conveniencia, políticas o económicas, para liberar a ciertos sujetos pasivos de la obligación tributaria, en virtud de que el objeto principal es la separación del pago del impuesto en el modo, tiempo y lugar regulado por la ley.

2.2. El sujeto de la exención de impuestos

Se ha mencionado que los sujetos en la relación jurídico tributaria son el sujeto activo y el sujeto pasivo. El Estado como sujeto activo, con poder tributario, quien ejerce este poder a través de instituciones o entes estatales a quienes va destinado el impuesto, y el ente encargado de la recaudación en Guatemala es la Superintendencia de



Administración Tributaria, quien tiene la facultad y atribución de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria derivada de la realización del hecho generador y en el caso de las exenciones el encargado de monitorear e inspeccionar que los sujetos pasivos no abusen de este beneficio.

El sujeto pasivo es la persona individual o jurídica quien debe de satisfacer la prestación tributaria consignada en la ley. La persona individual o jurídica no puede renunciar a la obligación tributaria, salvo que la ley lo establezca a través de las exenciones tributarias, reguladas en distintas leyes del ordenamiento jurídico guatemalteco.

“El sujeto exento del pago: es aquel causante a quien la ley concede un privilegio o franquicia respecto al pago del impuesto. Una vez que termina el plazo o cambian las circunstancias por las cuales ha sido concedido este privilegio, el causante nuevamente tiene la obligación de pagar el impuesto”¹⁶. De tal manera el sujeto exento del pago del impuesto es aquella persona individual o jurídica que la ley determina explícitamente y por lo tanto es aquella que no paga el impuesto al que otros sujetos están afectos, siempre que concurra con los requisitos establecidas en la norma, si las condiciones de la persona individual o jurídica varían y su actuar ya no encuadra en lo establecido en la norma, esta persona ya no será beneficiada con la exención de impuestos.

Podemos indicar como ejemplo a los Centros Educativos Privados, como personas jurídicas gozan de exención de impuestos, dicha exención se encuentra regulada en

¹⁶ Sol Juárez, Humberto. **Derecho Fiscal**. Pág. 173.



distintas leyes del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, siempre que concuerda con los requisitos establecidos en la ley, y que tal beneficio no genere o sea utilizado como objeto de lucro para los representantes legales.

2.3. Características de la exención de impuestos

Las características de la exención de impuestos son las que nos ayudan a establecer una diferencia entre la exoneración de multas y recargos de los tributos, las fuentes formales que el legislador utiliza como base para la creación de las exenciones dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.

a) Legalidad

“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 o restringirla, ni aplicarla por analogía o mayoría de razón”¹⁷.

Por la legalidad que impera para el derecho tributario, la exención de impuestos debe estar expresamente regulada en la norma jurídica guatemalteca (Ley), y por la tanto debe ser de cumplimiento estricto, en virtud de que beneficia a ciertas personas individuales o jurídicas. Por lo que no es posible trasladarse dicho beneficio de la exención a terceras personas, esto por la prohibición expresa de la ley.

¹⁷ Rodríguez, Lobato. *Op. Cit.* Pág. 161.



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

b) Irretroactividad

“Principio legislativo y jurídico, según el cual las leyes no tienen efecto en cuanto a hechos anteriores a su promulgación, salvo expresa disposición en contrario...”¹⁸. Esta característica se basa en que no puede ser aplicado a hechos generadores realizados antes de su regulación legal y vigencia, no pueden gozar del beneficio de la exención del impuesto. Es decir que una exención empieza a regir y beneficiar a la persona individual o jurídica a partir del momento de vigencia de la ley. “Sería indebido y causa de inseguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de ella”¹⁹.

¹⁸ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Pág. 172.

¹⁹ Rodríguez, Lobato. **Op. Cit.** Pág. 161.



c) Temporalidad

Se debe tener presente que la exención de impuestos subsistirá el tiempo que la ley lo regule, la cual podría ser permanente o transitoria. “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”²⁰. Con relación al tiempo en que la persona individual o jurídica goza del beneficio esta será regulada por la ley, pudiendo ser permanente, mientras la ley no sea reformada o derogada, o transitoria esta se dará cuando la ley establezca un lapso determinado para gozar de dicho beneficio.

El artículo 63 del Código Tributario establece “La ley que establezca exenciones regulará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración”.

2.4. Clasificación de las exenciones

La exención de impuestos para su estudio y base para la regulación legal por parte de los legisladores se clasifican en objetivas, subjetivas; permanentes y transitorias; absolutorias y relativas; constitucionales, económicas, distributivas y con fines sociales.

²⁰ Rodríguez, Lobato. **Op. Cit.** Pág. 161.



a) Constitucionales

Esta característica se basa en que la exención de impuestos debe ser regulada, creada y decretada por la ley superior del Estado, en el caso de Guatemala regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala. El artículo 73 de la ley antes regula: “Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios.” La Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra en la cúspide del ordenamiento jurídico guatemalteco, por lo que las leyes de carácter ordinario no podrán contradecir, ni tergiversar tal disposición.

b) Económicas

“Son las que concede la ley para propiciar el desarrollo económico del país”²¹. Está característica es base para el legislador, en virtud de que la creación de la exención de impuesto debe ser para el beneficio de las personas individuales o jurídicas, con ingresos económicos menores o que carezcan de ellos, o bien con se regulan con el propósito de inducir o promover actividades económicas como artesanales, industriales, ganaderas, agrícolas, inclusive inversiones extranjeras que generen desarrollo para la población guatemalteca.

²¹ Sol Juárez, Humberto. *Ibid.* Pág. 174



En este sentido se debe de tomar en cuenta el Principio de Capacidad de Pago consignada en la Constitución Política de la República de Guatemala, capacidad de pago de la persona individual o jurídica, por lo que la exención debe ser justa y equitativa en cuanto a los ingresos percibidos por el sujeto pasivo y lo declarado al Estado.

c) Con fines sociales

“Son aquellas exenciones que el Estado otorga con el fin de crecer el desarrollo de grupos sociales que contribuyen al desarrollo cultural, deportivo, o educativo de la población”²². Este tipo de exenciones se encuentra regulada en todas las leyes de carácter tributario en virtud de que se afirma en el preámbulo de la Constitución Política de la República de Guatemala establece “Al Estado, como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz...”. Dentro de las exenciones con fines sociales podemos mencionar, la prestación de servicios para la población, como lo es el caso de la educación en cuanto a los Centros Educativos Privados, en virtud de que un servicio destinado a fomentar el desarrollo de la población.

d) Objetivas

“Este comprende el hecho imponible con independencia de la persona que lo realiza. En otras palabras, existe este elemento cuando la exención se concede atendiendo a la

²² Monterroso, Gladys. *Ibid.* Pág. 172.



determinada naturaleza o característica de la operación que previamente está gravada”²³. En cuanto a la clasificación de la exención de impuestos objetivas, la norma jurídica tributaria indica que el hecho jurídico regulado es el que se encuentra exento del pago del impuesto, aun cuando la persona individual o jurídica este obligado al pago de otros impuestos.

La exención de impuestos objetiva “Se conceden en razón a la materia o al objeto de gravamen, e impiden el nacimiento de la obligación tributaria”²⁴. Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco se puede mencionar el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 77-92, el cual regula “Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos en los casos siguientes...”. Este ejemplo nos aclara la exención objetiva, al indicar que es el acto o contrato que no genera carga tributaria para las personas individuales o jurídicas.

e) Subjetivas

“Éste consiste en el vínculo que una a una persona con el elemento objetivo. Aquí podemos decir que este elemento está presente cuando la exención se concede in tuito personae; es decir, en consideración a determinadas características o circunstancias de las personas, por ejemplo, su capacidad constitutiva.”²⁵. Las exenciones subjetivas van

²³ <http://132.248.9.34/hevila/Alegatos/2014/no87/8.pdf> (Consultado 21/02/2019)

²⁴ <https://economipedia.com/definiciones/exencion.html>. *Ibid.* (Consultado 20/02/2019)

²⁵ <http://132.248.9.34/hevila/Alegatos/2014/no87/8.pdf>. *Ibid.* (Consultado 21/02/2019)



destinadas a las personas que realizan el hecho generador, a diferencia del elemento objetivo que se dirige al hecho generador, el cual no genera carga tributaria.

Podemos citar el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 77-92, el cual regula “Están exentos del pago del impuesto los documentos que contengan actos o contratos grabados realizados por: literal 3) Los establecimientos educativos privados que realicen planes y programas oficiales de estudio, así como los autorizados experimentales, cuando el pago del impuesto les corresponda...”. En términos sencillos se puede establecer que es el sujeto pasivo, ya sea una persona individual o jurídica que realiza el hecho jurídico establecido en el ordenamiento jurídico tributario, el que goza de la exención de impuestos.

f) Permanentes

“Subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede”²⁶. Las exenciones permanentes son todas aquellas que se encuentran reguladas en la ley, mientras esta se encuentre en vigencia y no sea derogada o reformada, y que modifique de cualquier forma el artículo que regule la exención.

En términos generales se puede determinar que las exenciones de impuestos deberían de ser permanentes, ya que al momento de ser reguladas el legislador se basa, en el principio de capacidad de pago de la persona individual y jurídica, equidad, justicia

²⁶ Rodríguez, Lobato. **Op. Cit.** Pág. 162



tributaria, y sobre todo en que el sujeto pasivo no consiga con la exención beneficios económicos que perjudiquen a la hacienda pública y favorezcan el lucro de las personas. Si bien las condiciones de los sujetos pasivos cambian con el tiempo, una de las características de la ley, es que debe ser permanente, por lo que el hecho generador el impuesto debe ser previsto por el legislador, para las variaciones que surjan la vida social de los sujetos del impuesto.

g) Transitorias

“Se establece para gozarse por un lapso determinado o por periodos fijos, o sea que duran en el tiempo que la ley dispone”²⁷. Esta clasificación de exenciones, es la que se determina y beneficia al sujeto pasivo el tiempo que la ley lo establezca, o el tiempo que la ley se encuentre en vigencia. En el ordenamiento jurídico guatemalteco, las exenciones no tienen carácter temporal o transitorias, en virtud de que las leyes tributarias no tienen determinado la vigencia de la norma.

Teniendo en cuenta lo anterior, se puede establecer que el Código Tributario regula en el artículo 63 segundo párrafo “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 duración será de diez (10) años”. Este es el caso de las exenciones transitorias, en virtud de que la ley determina el plazo por el cual el sujeto pasivo goza del beneficio tributario.

²⁷ Alvarado Sandoval, José Alejandro y Fernández Y Fernández, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 210.



h) Absolutas

“Son las que eximen al contribuyente de su obligación principal (dar o pagar) y también de las obligaciones secundarias o accesorias (hacer, no hacer y tolerar)”²⁸. En el ordenamiento jurídico guatemalteco, las exenciones absolutas liberan a la persona individual o jurídica de todo tipo de obligaciones tributarias, cabe mencionar el ejemplo de lo regulado en el artículo 8 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92: “No deben cargar el impuesto en sus operaciones de venta, como tampoco en la prestación de servicios las siguientes personas: literal 4) “El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social; literal 5) Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la Republica”.

i) Relativas

“Las exenciones relativas liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva como lo es el pagar el tributo después de haberse realizado el hecho generador tipificado en la ley, en Guatemala la mayoría de exenciones son de este tipo...”²⁹. Este tipo de exenciones el sujeto pasivo está exento del pago impuestos, pero no se le exime de toda obligación.

Respecto a esta clasificación de la exención de impuestos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 8 De las exenciones específicas establecen en su numeral 1.

²⁸ Alvarado Sandoval, José Alejandro y Fernández Y Fernández, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 211.

²⁹ Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág. 172.



“Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente”. Sin embargo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no regula dentro de la exención para los Centros Educativos Privados la Venta que realicen a los padres de familia, los uniformes, útiles escolares, servicios de bus, o servicios de seguridad, prestados por los propietarios del centro educativo o por terceros.

2.5. Regulación legal de las exenciones de impuestos en Guatemala

En el ordenamiento jurídico guatemalteco en materia tributaria, existen leyes que regulan todo lo relativo a las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, la recaudación equitativa de tributos, exención de impuestos, beneficio destinado personas individuales y jurídicas, como lo es el caso de los Centros Educativos Privados, las normas tributarias regulan este tipo de beneficios con un fin social, en virtud de que la educación es una obligación del Estado, y es de utilidad y necesidad pública, se hace necesario el fortalecimiento del mismo, por lo que se autoriza la creación de centros privados por lo que la ley le concede ciertos beneficios tributarios, entre las normas jurídicas guatemaltecas que regulan la exención de impuestos podemos mencionar las siguientes:

- a) Constitución Política de la Republica de Guatemala, como ley suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco, hace referencia a la exención en el artículo 239.



- b) Código Tributario Decreto 6-91, regula la exención de impuestos del artículo 62 al artículo 65, estableciendo de manera general que es la exención, características y requisitos del beneficio.
- c) La Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, regula la exención del artículo 7 al artículo 9, esta exención hace referencia al momento de la adquisición, venta de bienes, o la prestación de servicios.
- d) Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos Decreto 77-92, regula a exención de impuestos en los artículos 10 y 11. Esta norma jurídica regula exenciones objetivas y subjetivas, en virtud de regular personas exentas y actos y contratos exentos.
- e) Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISR) Decreto 10-2012, en el artículo 8, 11, 21, 70, 87, 100, esta ley tiene como objeto decretar impuesto sobre toda renta, pero regula exención a toda persona individual o jurídica determinada en los artículos citados.
- f) Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO) Decreto 73-2008, regula la exención de impuestos en el artículo 4, esta ley tiene por objeto cargar de impuestos la realización de actividades mercantiles o agropecuarias y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento.
- g) Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI) Decreto 15-98, en el artículo 12 regula la exención de impuesto anual sobre el valor de los inmuebles.

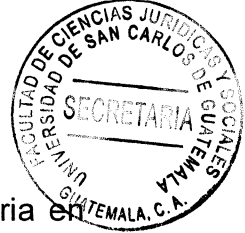


h) Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos Decreto 70-94, regula la exención de Impuestos para vehículos terrestres, marítimos y acuáticos, en el caso de los Centros Educativos Privados, esta norma jurídica no expresa tácitamente el beneficio de la exención de impuesto de circulación de vehículos.

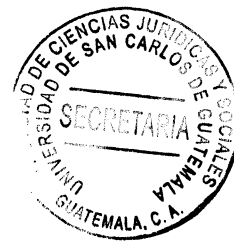
De lo anterior se puede determinar que hay leyes tributarias que regulan la exención de impuestos de manera tacita y como un beneficio a favor de los centros educativos privados, siempre que estos no produzcan un lucro para el propietario o representante legal.

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

Teniendo presente lo regulado por la Constitución Política de la República de Guatemala se concluye que los Centros Educativos Privados, Colegios o Institución Educativa Privada gozan de la exención de toda clase de impuestos, beneficio fiscal para los propietarios o representante legal de los mismos, al momento de la adquisición de insumos y materiales para fines educativos y de uso específico para la enseñanza



en los centros educativos privados, sin embargo las normas de carácter ordinaria en materia tributaria regulan otras exenciones específicas que gozan los centros educativos privados, como otro beneficio fiscal.



CAPÍTULO III

3. Centros educativos privados

En Guatemala se determina que la toda la población que viva dentro del territorio nacional tiene derecho de recibir educación. Por lo que el Estado debe de garantizar, proporcionar y facilitar la educación a todos los habitantes, en virtud de ello el Ministerio de Educación es el ente encargado de la prestación del servicio escolar a todos los guatemaltecos, velando por la cobertura y prestación de los servicios educativos públicos (escuelas) y centros educativos privados (colegios).

Es importante hacer mención que la Ley de Educación Nacional Decreto 12-91 en el artículo 19 regula: “Los centros educativos son establecimientos de carácter público, privado o por cooperativas a través de los cuales se ejecutan los procesos de educación escolar”. Por lo que se concluye que la educación puede ser impartida por instituciones del Estado o por centros educativos privados.

3.1. Definición de Centro Educativo Privado

Los centros educativos privados o comúnmente denominados colegios, según lo regulado por la Constitución Política de la República de Guatemala son centros que se funcionan bajo la inspección del Estado. El artículo 23 de la Ley de Educación Nacional Decreto 12-91 regula: “Los centros educativos privados, son establecimientos a cargo de la iniciativa privada que ofrecen servicios educativos, de conformidad con los



reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación, quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcta aplicación y cumplimiento”. Los centros educativos tienen como fin primordial la enseñanza en todas las etapas, los centros educativos privados serán dirigidos o estarán a cargo de personas particulares, que no tienen vínculo con el Estado.

Es importante hacer mención que los centros educativos públicos y privados tienen la misma finalidad, la que es proporcionar educación, en virtud de ello se establece “La educación privada no es privativa de pocos, más bien hace referencia a que su gestión está en manos de particulares, quienes asumen toda la responsabilidad tanto de los éxitos como de los fracasos. Otra gran diferencia es que la educación llamada publica es “gratuita, los servicios que tienen un costo se pagan indirectamente y solidariamente vía impuestos; en la privada el servicio educativo los es pagados directamente por el padre de familia...”³⁰.

El Diccionario Jurídico Español, de la Real Academia Española indica un centro privado es una unidad educativa cuyo titular es una persona física o jurídica de carácter privado. Puede tener carácter propio y ser, además, un centro privado concertado. Goza de la máxima autonomía en la determinación de aspectos esenciales de la actividad educativa.

³⁰ <https://entreeeducadores.com/2012/12/28/la-educacion-privada/> (Consultado 16/03/2019)



El Reglamento del Régimen de Cuotas para Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 36-2015, en el artículo 2 regula: “Definición de Centros Educativos Privados. Los Centros Educativos Privados son establecimientos a cargo de propiedad de particulares que ofrecen servicios educativos de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcto funcionamiento”.

En relación a lo anterior, se puede deducir que los centros educativos privados son centros de enseñanza que están bajo la dirección de personas particulares, siendo estas personas individuales o jurídicas, debidamente autorizadas por el Ministerio de Educación, ente encargado de la inspección de los mismos, que si bien prestan un servicio esencial como lo es la educación, no reciben fondos del Estado, para su funcionamiento en virtud de que se sustentan con el cobro de colegiaturas, mismas que son pagadas por los padres de familia.

3.2. Aspectos legales de constitución de centro educativo privado

Los aspectos legales para que un centro educativo pueda ser autorizado, debe de cumplir con el proceso de constitución, procedimiento regulado en la normativa jurídica guatemalteca. La constitución del centro educativo privado puede realizarlo una persona individual o jurídica; en el caso de una persona jurídica, debe de cumplir los requisitos regulados en el Código Civil Decreto Ley 106, Código de Comercio de Guatemala Decreto 2-70, Acuerdo Ministerial Numero 649-2006, acuerdo en la que se decreta la creación del Registro de Personas Jurídicas, Reglamento para la



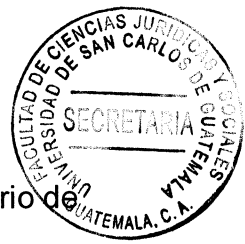
Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 52-2015.

a) Constitución de Centro Educativo Privado Como Persona Individual

Un centro educativo privado puede ser constituido por una persona individual quien será propietario y a la vez el representante legal de la institución educativa, quien debe llenar únicamente los requisitos establecidos por el Ministerio de Educación por ser el ente encargado de la autorización y supervisión del funcionamiento del centro educativo privado, así como requisitos que la Superintendencia de Administración Tributaria requiera para que el centro educativo privado pueda ser inscrita como persona exenta del pago de impuestos.

b) Constitución de Centro Educativo Privado como Personas Jurídicas

En cuanto a la constitución de un centro educativo privado como persona jurídica, este debe ser acordada por dos o más personas individuales, que de común acuerdo deciden prestar servicios educativos a la población. Es requisito esencial estar constituida en escritura pública llenando las formalidades especiales reguladas en el Código de Notariado Decreto 314, e inscribirse en el Registro de Personas Jurídicas o en su defecto en el Registro Mercantil, tal como lo regula el Código Civil Decreto Ley 106 y Código de Comercio de Guatemala Decreto 2-70.



c) Requisitos para la Constitución de Centros Educativos Privados ante el Ministerio de Educación

El Ministerio de Educación crea el Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 52-2015, para regular los requisitos que deben de cumplir los propietarios o representantes legales para poder constituir un centro educativo privado, esto con el fin de evitar la constitución ilegal y abusos económicos de parte de los propietarios; aplicación de sanciones, autorizaciones entre otros.

El reglamento antes citado regula que para la constitución de un centro educativo privado se deben de llenar requisitos legales y requisitos educativos; entro los requisitos educativos se regulan las siguientes:

- a) Calidad educativa: Requisito enfocado a el aprendizaje de los estudiantes en todos los aspectos educativos y cotidianos; donde se vea reflejado la transformación de la sociedad. Este aspecto engloba la contratación de profesionales y no de personas sin preparación y formación académica, así como el ambiente o infraestructura en la que se desarrollara la educación, calendario escolar, planes, programas de mejoras educativas, jornadas y recursos humanos.
- b) Formación del estudiante: Requisito educativo en la que el centro educativo privado proporcionara la educación sistematizada y acorde a los programas que promueve el Ministerio de Educación y con base a las competencias del Currículum Nacional Base correspondiente al nivel de aprendizaje.



El Capítulo Tercero, Autorización de Funcionamiento para Centros Educativos Privados del Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 52-2015, regula requisitos legales para la constitución, autorización y funcionamiento; sienta los siguientes:

- a) Proporcionar los datos generales del centro educativo privado, adjuntando el formulario de solicitud para la Autorización del Funcionamiento de Centros Educativos Privados, proporcionado por el Ministerio de Educación, a través de la Dirección Departamental, la que deberá adjuntar copia del documento personal del propietario o representante legal y antecedentes penales.
- b) Constancia de ubicación geográfica, copia simple legalizada de la escritura que aprueba la propiedad del inmueble o en su defecto la copia simple del contrato de arrendamiento. Este requisito legal estará exento del pago de impuestos, tal como lo regula la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92.
- c) Plan de mitigación de riesgos, análisis de impacto ambiental, certificación que indique que el inmueble reúne condiciones higiénicas, sanitarias, emitidas por autoridad del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.
- d) Planes educativos pedagógicos para el aprendizaje en los niveles educativos que se impartirán.
- e) Obtener la aprobación del diseño Arquitectónico del Centros Educativos, oficiales por Ministerio de Educación, así como la descripción del equipo y mobiliario que utilizará.
- f) Establecer los servicios extra curriculares que ofrecerá el Centro educativo privado, tales como librería, servicio de bus, cafetería, entre otras.



- g) Uno de los requisitos más importantes es la propuesta de cuotas por los servicios educativos que prestará, el cual deberá ser autorizada por el Ministerio de Educación y estar acorde a lo regulado en el Reglamento del Régimen de Cuotas para Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 36-2015.
- h) Obtener dictamen favorable de la Unidad de Planificación de la Dirección Departamental de Educación.
- i) Adquirir resolución del contrato de adhesión, autorizado por la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, así como la constancia para adquirir el libro de quejas.

3.3. Obligaciones Tributarias de los Centros Educativos Privados

Los centros educativos privados, dentro del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, son considerados como sujetos pasivos de la relación jurídico tributario, en virtud de ello se encuentra obligado a cumplir con las obligaciones tributarias reguladas en las normas tributarias, ya sea como persona individual o jurídica, por lo que el Código Tributario Decreto 6-91 en el artículo 112 y 112 "A" regula las Obligaciones de los contribuyentes y responsables; así como lo regulado por el Código Tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras normas legales regulan obligaciones para los sujetos pasivos.

"Todas las personas naturales o jurídicas, independientemente de que estén afectas o no al pago de impuestos, deben inscribirse en el Registro Tributario Unificado (RTU) de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin importar la temporalidad o



permanencia en que ejercerán su respectiva actividad”³¹. Teniendo en cuenta preceptuado por la Superintendencia de Administración Tributaria los centros educativos privados al ser entes exentos del pago de impuestos y tributos, deben de cumplir con ciertas obligaciones tributarias las cuales son:

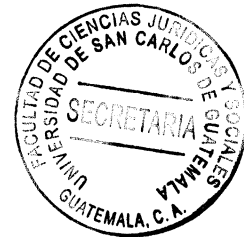
- a) Inscripción del Centro Educativo Privado ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Esta inscripción se deberá realizar llenando el formulario respectivo, el cual dependerá si la inscripción la realizara una persona individual, quien deberá presentar copia de su documento personal de identificación del propietario; en el caso de la inscripción de una persona jurídica, se realiza a través de su representante legal, quien debe presentar la documentación que acredite la personería del mismo. La inscripción deberá realizarse al régimen de impuesto que le favorezca, según sea el ingreso y gastos del centro educativo privado.

En el caso de la inscripción de un centro educativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria se deberá adjuntar “Resolución extendida por el Ministerio de Educación o por la Dirección Departamental que apruebe el funcionamiento del centro educativo”³².

³¹ Superintendencia de Administración Tributaria. **Guía Obligaciones Tributarias de los Centros Educativos Privados**. Pág. 9.

³² Superintendencia de Administración Tributaria. **Ibid.** Pág. 13.



b) Habilitar Libro Contables

“Todas las operaciones financieras de la empresa se deben registrar en los libros contables”³³. El Código Tributario Decreto 6-91 regula en el artículo 112 “Obligaciones de los Contribuyentes y responsables. Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación... a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación; b) Inscribirse en los registros respectivos...; c) Presentar las declaraciones que correspondan...”. En este orden de ideas se concluye que los centros educativos deberán llevar un registro y orden contable, de todas las operaciones de adquisiciones, venta o contrataciones que realicen.

c) Autorizar y Emitir Facturas

“Los centros educativos públicos y privados están exentos de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta ley y deberán recibir de quienes les vendan o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento si no que entregaran a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada”³⁴. En este sentido se establece que los centros educativos privados son instituciones exentas del pago del impuesto, en virtud de ello las personas de quienes adquieran bienes o servicios deben de entregar factura para

³³ <https://www.vesco.com.gt/blog/obligaciones-fiscales-de-los-centros-educativos-y-colegios/>. Consultado 21.03.2019.

³⁴ Superintendencia de Administración Tributaria. **Op. Cit.** Pág. 19.



que este realice el pago del impuesto, sin embargo, estos sujetos no realizan el pago del impuesto, por la presentación de la constancia de exención.

Se ha establecido que los Centros Educativos Privados gozan de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios, surge la confusión al tener como obligación autorizar y emitir facturas, esto se debe en virtud de existir actividades afectas al Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, derivado de que las actividades no son beneficio del centro educativo privado, pues generan un lucro para el propietario o representante legal, que si bien estos son servicios educativos para los padres de familia, si están afectos al pago de impuestos.

El cobro que realicen los centros educativos privados en cuanto a seguros medico de los estudiantes, la venta de libros, artículos escolares, uniforme y zapatos, para los alumnos en el propio establecimiento, estos como requisitos esenciales y obligatorios, para que el alumno pueda iniciar el ciclo escolar en el establecimiento, la prestación de servicio de transporte de los estudiantes, las tiendas escolares, uso de internet, tutorías especiales en horarios diferentes a las jornadas escolares, las que generan un cobro adicional a los padres de familia y por ultimo podemos mencionar los cobros indebidos las cuales son las cuotas de graduación, excursión, campamentos, giras educativas, manejo de papelería, permisos especiales.

En conclusión, se establece que los Centros Educativos Privados gozan de la exención de impuestos en las compras o adquisición de bienes y servicios vinculados a la actividad educativa, en este caso deberán emitir una constancia de exención del



impuesto al valor agregado. Este beneficio fiscal en los últimos años ha sido utilizado de una forma incorrecta por los propietarios o representantes legales de los centros educativos privados, al indicar que la adquisición de bienes o suministros son para la actividad educativa por lo que no pagan el impuesto respectivo, sin embargo, estos en ocasiones son utilizados para otros fines.

3.4. Sanciones por Incumplimiento de Obligaciones

Es importante tener en cuenta que el Ministerio de Educación, la Superintendencia de Administración Tributaria e incluso la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, pueden sancionar a los Centros Educativos Privados, por incumplimiento de sus obligaciones; estas sanciones serán aplicadas por el ente estatal al centro educativo privado según el tipo de infracción que cometa, y en el caso de la sanción que imponga la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, deberá de existir previamente una denuncia.

3.4.1. Sanciones Ministeriales

El Ministerio de Educación a través de la Dirección Departamental y con base en el Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 52-2015, impondrá recomendaciones y sanciones administrativas a los centros educativos privados que infrinjan las normas establecidas. Las sanciones se aplicarán de acuerdo a la infracción cometida por el centro educativo privado.



a) Sanción o Amonestación Verbal

Esta amonestación o sanción se impone de conformidad con lo regulado en el artículo 41 del reglamento antes indicado el cual establece: "Esta se aplicará ante faltas leves calificadas por la autoridad distrital y que constarán en los reportes presentados al Director Departamental de Educación". La amonestación verbal es entendida como una llamada de atención al propietario del centro educativo privado, sin que esta sea objeto de otro tipo de sanción.

b) Sanción o Amonestación Escrita

De conformidad con lo regulado en el artículo 41 del reglamento antes citado se puede establecer que las circunstancias, que ameritan una amonestación escrita, por parte de la Dirección Departamental hacia los centros educativos privados, siendo estos: la retención de papelería de los estudiantes; omisión del aviso respectivo del traslado o retiro de un estudiante del centro educativo privado; el incumplimiento de la actualización de información; el retraso en la entrega de títulos y diplomas por negligencia del centro educativo privado.

c) Cierre Temporal

Esta sanción procederá aplicarse a los Centros Educativos Privados de conformidad con lo regulado en el artículo 42 del reglamento citado anteriormente, cuando el establecimiento carezca de población escolar y a requerimiento del propietario del



centro educativo privado, la que no podrá exceder de tres años. Sin embargo, esta medida podrá aplicarse cuando sea evidente las contradicciones e incumplimiento a las normas legales como la Ley de Educación Nacional Decreto 12-91, Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 52-2015, Reglamento del Régimen de Cuotas para Centros Educativos Privados, así como los demás acuerdos ministeriales creados por el Ministerio de Educación.

d) Cierre Definitivo

El cierre temporal a diferencia del cierre definitivo esta es declarada de oficio y cierra irrevocablemente el centro educativo privado y de conformidad con lo regulado en el Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 52-2015 artículo 43 el cual establece: "Cierre definitivo. La Dirección Departamental de Educación a través de la Subdirección Técnica Pedagógica correspondiente deberá cancelar de oficio la autorización del centro educativo privado para impartir ciclos, niveles educativos o carreras cuando incurran en las siguientes situaciones: a) Incumplimiento en la prestación en la prestación de servicios educativos ofrecidos; b) Por realizar cobros no autorizados; c) Por uso inadecuado de títulos y diplomas; d) Por ofrecer carreras no autorizadas; e) Por falsedad de información en papelería oficial; f) Por la emisión de diplomas y títulos falsos".

El cierre definitivo es la sanción más alta que impone el Ministerio de Educación a los propietarios o representantes legales de los centros educativos privados, esta sanción se aplica cuando se verifica que en los centros educativos se trasgrede lo regulado en



el artículo 43 del reglamento antes citado; el Ministerio de Educación en coordinación con la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor y la Procuraduría de los Derechos Humanos, reciben denuncias de los padres de familia, denuncias en la mayoría de casos por los cobros indebidos realizados a los padres de familia o en su caso por la presión o coacción que reciben los estudiantes o padres de familia para que realicen los pagos extracurriculares no autorizados por el Ministerio de Educación.

En relación a lo anterior, la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor (DIACO) ente estatal que interviene en todos los actos jurídicos que surjan entre proveedores y consumidores o usuarios, en el caso de los centros educativos privados los propietarios o representantes legales son considerados proveedores y los padres de familia se consideran como usuarios, en virtud de esta distinción la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, aplica sanciones económicas a través de multas, las cuales serán calculadas en unidades de multa ajustable (umas), cada unidad de multa ajustable equivale a un salario mínimo.

3.4.2. La Infracción Tributaria en un Centro Educativo Privado

La Superintendencia de Administración Tributaria, es la entidad encargada de la recaudación efectiva de los tributos del Estado. En el caso de los centros educativos privados por ser entes exentos del pago del impuesto se cree que no deben de cumplir con obligación tributarias, sin embargo, esta creencia es errónea, en virtud de que estos centros pueden ser controlados y fiscalizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.



El Código Tributario en el artículo 69 regula: “Infracción Tributaria. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índoles sustancial o formal constituye infracción que sancionara la Administración Tributaria, en cuanto no constituya delito o falta sancionada conforme a la legislación penal”. El artículo 71 del mismo cuerpo legal citado regula: “Infracciones Tributarias. Son infracciones tributarias las siguientes: 1) Pago extemporáneo de las retenciones; 2) La mora; 3) La omisión del pago de tributos; 4) la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria; 5) El incumplimiento de las obligaciones formales; 6) Las demás que establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas”.

Las disposiciones legales del Código Tributario en cuanto a sanciones tributarias, es aplicable a todos los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, en este caso es aplicable a los propietarios o representantes legales de los centros educativos privados inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Las sanciones que impone la Superintendencia de Administración Tributaria se graduaran y aplicaran de acuerdo a la infracción cometida por el centro educativo, las sanciones aplicables son las siguientes:

a) Cierre Temporal

El cierre temporal del centro educativo privado se aplicará por un plazo mínimo de 10 días y un plazo máximo de 20 días continuos y se autorizará y ejecutará por autoridad judicial con intervención de la Administración Tributaria. Se impondrá la sanción cuando no se emitan o entreguen facturas; la emisión de facturas, notas de crédito, débitos u



otros sin autorización de la Administración Tributaria; no haber autorizado y habilitado libros contables.

b) Multa

La multa es la sanción que se impone de forma general a los sujetos pasivos como el caso de los centros educativos privados, esta sanción se aplicará cuando se omita el pago de tributos, en el caso de los centros educativos privados cuando estos no paguen el impuesto al valor agregado en la adquisición de bienes que no sean utilizadas para fines educativos como la adquisición de libros y útiles para la venta en librería entre otros. En los casos en que se incurra en mora una infracción tributaria, que consiste en el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado en las normas tributarias, se impondrá una multa equivalente al atraso de la institución.

3.5. Procedimiento de inscripción como entidad exenta

Los Centros Educativos Privados por orden constitucional gozan de la exención de impuestos y tributos, para lo cual deberán de inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad exenta para evitar realizar el pago de impuestos y la obtención de multas y recargo por omitir el pago de impuestos de los que goza del beneficio de la exención. Para poder inscribir a un centro educativo privado como una entidad exenta se deben de seguir los siguientes pasos:



- a) Inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del plazo de los treinta días siguientes a su inscripción en el Registro Civil o Mercantil, en el caso de ser constituida como una persona jurídica, adjuntando a ellos los requisitos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria.
- b) Estar inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria como una persona jurídica o individual sujeto de obligaciones; deberán presentar el documento que acredite la calidad de persona exenta, en este caso la Resolución de Aprobación de Funcionamiento como Centro Educativo Privado, emitida por el Ministerio de Educación, esto en virtud de evitar su inscripción como un contribuyente normal.
- c) “Adjuntar y llenar el formulario SAT 351, Solicitud de habilitación/inhabilitación al Sistema Exentos IVA, Autorización y desautorización de tarjetas de exención con o sin crédito”³⁵.
- d) Presentarse a una Agencia u oficina Tributaria con los requisitos, donde se hará la entrega de la Constancia de Exención.

3.6. Constancia de exención

La constancia de exención es el documento emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria, que acredita que la sociedad, institución o en este caso el Centro Educativo Privado está exento del pago de impuestos. El artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula: “Las personas enumeradas en el artículo 8 anterior

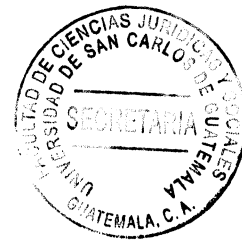
³⁵ <https://portal.sat.gob.gt/portal/requisitos-tramites-agencias/habilitacion-e-inhabilitacion-en-el-sistema-exeniva/#1539792641828-2ea441c2-c583>. Consultado 30.03.2019.



están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta Ley y deberán recibir de quienes les vendan o les presten un servicio, la factura que corresponda, pero no pagaran el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria”.

El artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula: “Las personas, organismos, misiones diplomáticas y consulares que se encuentran inscritas ante la Administración Tributaria como exentas podrán utilizar las constancias de exención reguladas en el artículo 9 de la Ley... Cuando proceda la inscripción como exento de un nuevo ente, persona, entidad, organismo, misión diplomática o consular, deberá acreditarse previamente el derecho a tal exención ante la Administración Tributaria a efecto de obtener la autorización de las constancias de exención”.

La constancia de exención emitida por la Superintendencia de Administración es el documento que acredita que el centro educativo privado no pagará el monto del impuesto consignado, este beneficio será a favor del Centro Educativo Privado, por lo que la constancia de exención saldrá a nombre del establecimiento educativo y no a nombre de un particular, esto para evitar que se lucre con la educación y se vea perjudicado la hacienda del Estado.



CAPÍTULO IV

4. Del delito el enriquecimiento ilícito

Previo a determinar que es el enriquecimiento ilícito como un ilícito penal, se considera importante para la presente investigación, establecer con claridad que es el delito, cuáles son los elementos necesarios para encuadrar la conducta de un sujeto en el ilícito penal y en general los elementos para considerar que el actuar de la persona pueda encuadrar en enriquecimiento ilícito. En Guatemala el Código Penal Decreto 17-73 es la ley fundamental del ordenamiento jurídico penal, por lo que es necesario hacer mención que esta ley regula todo lo relativo a los ilícitos penales o comúnmente conocido como delito.

4.1. Definición de delito

El delito a lo largo de la historia del derecho ha recibido distintas terminaciones, tales como *flagitium*, *crimen*, *delictum*, estas se enfocaban en el resultado derivado de la infracción, es decir mientras más grave es la infracción, mayor sería el castigo. La evolución de derecho penal trae consigo la evolución del término de delito, en la actualidad es denominado como delito, crimen, infracción penal, hecho o acto punible, acto o hecho antijurídico, contravenciones faltas, ilícito penal, conducta delictiva, hecho criminal, entre otras.



El delito según lo citado por el tratadista Jiménez de Asúa “El acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal. En consecuencia, según ese mismo autor, las características del delito serían: actividad, adecuación típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura legal conforme a las condiciones objetivas de esta”³⁶.

Así mismo lo citado por el autor Raúl Carrancá y Trujillo “El delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal”³⁷. El delito es un término penal utilizado para designar que una conducta humana es ilegal, por contradecir la ley penal.

El Código Penal Decreto 17-73 no regula una definición de delito, por lo que citaremos el artículo 1 del Código Penal el cual regula: “De la legalidad. Nadie podrá ser penado por hechos que no estén expresamente calificados, como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración, ni se impondrán otras penas que no sean previamente establecidas en la ley”. En consecuencia, a lo regulado en la ley citada se puede establecer que el delito es la acción u omisión que esta previamente calificado como tal, y que atrae como consecuencia una sanción o pena aplicable al autor de la perpetración del hecho.

En síntesis, el delito es todo acto realizado por una persona individual o jurídica, de forma consiente y voluntaria que se exterioriza a través de los acciones u omisiones,

³⁶ Osorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 275.

³⁷ De León Velasco, Héctor Anibal. De Mata Vela, José Francisco. **Derecho Penal Guatemalteco.** Pág. 128.



que se encuentran prohibidas por la ley, la cual es contraria a derecho, en virtud de lesionar un bien jurídico tutelado, y que la persona que lo ha cumplido, conoce y valora la norma, es decir las consecuencias por la contravención a lo regulado, por lo que se debe de aplicar una sanción.

4.2. Elementos del delito

Para poder determinar con exactitud si la persona que realiza la conducta prohibitiva regulada en la ley, encuadra en un Tipo Penal por haber lesionado un bien jurídico tutelado por el Estado, por lo que es necesario establecer los elementos de la teoría del delito las cuales se extraen de la definición del delito las cuales son: la acción u omisión; tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad.

4.2.1. Conducta Humana

El primer elemento de la teoría del delito es el actuar del ser humano, ya sea que la exteriorización de la voluntad realizada por una persona individual o una persona jurídica a través de su representante legal, por lo que la exteriorización de la conducta humana se engloba en una acción u omisión, relevante para la sociedad. Por lo que se desarrollara la acción y omisión como formas de representar la conducta humana.



a) Acción

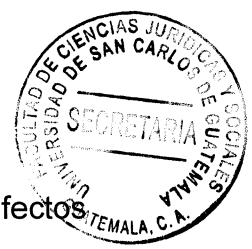
Para el autor Giuseppe Maggiore la Acción es “Es una conducta voluntaria que consiste en hacer o no hacer algo, que produce alguna mutación en el mundo exterior”³⁸. Es decir, la acción es una conducta voluntaria de la persona que se exterioriza, y que trae como consecuencia la modificación del mundo exterior. En virtud de ello se establece que la acción tiene dos grandes momentos los cuales son:

Fase Interna: Fase de la conducta humana que empieza con la anticipación o planeación mental de la meta o propósito, que pretende alcanzar el autor o ejecutor del ilícito; planeación que engloba los medios necesarios para la obtención o perpetración de la misma. “La fase interna se suscita dentro del pensamiento del autor, es la planeación del acto u actos a realizar para lograr el fin. En esta planeación se selecciona los medios necesarios para llevar a cabo dicho fin. Así también, dentro de esta elección se debe tomar en cuenta los efectos secundarios y de esta manera prever las consecuencias posibles”³⁹.

Fase Externa: Es la segunda fase de la acción humana, que surge como consecuencia de la fase interna, es decir revelan que la idea surgió en la mente de su autor. “Es la realización de los actos planeados para alcanzar un fin determinado. Al derecho penal no solo le interesa el fin logrado, sino el acto que se adecua al precepto jurídico vigente,

³⁸ Plascencia Villanueva, Raúl. **Teoría del Delito** Pág. 52.

³⁹ Plascencia Villanueva, Raúl. **Ibíd.** Pág. 55.



esto es, que toman relevancia jurídica desde los medios utilizados hasta los efectos concomitantes derivados de la realización del fin”⁴⁰.

b) Omisión

La omisión es la “Inactividad frente al deber o conveniencia de obrar”⁴¹. La omisión como una forma de exteriorizar la conducta humana encuadra en el término de delito en el sentido de que la persona obligada a actuar en determinada circunstancia deja de hacerlo, por lo que su actuar tiene como consecuencia la lesión a un bien jurídico tutelado.

“La omisión no es como generalmente se entiende el comportamiento de no hacer nada, sino dejar de hacer algo previsto por la ley, por ende, la conducta omisiva no implica algo tan simple como la falta de movimiento corporal, pero si la voluntad de no realizar el acto que, de haberse efectuado, no hubiera lesionado o puesto en peligro un bien jurídico tutelado”⁴².

En síntesis, la conducta humana se determina y se exterioriza a través de la acción, es decir el ejercicio de una voluntad, que provoca consecuencias jurídicas, y la omisión es considerada la falta de acción de una persona que estando en posibilidades de actuar se abstiene, lo que provoca la lesión de un bien jurídico tutelado. El Código Penal Decreto 17-73 en el artículo 10 regula: “Relación de Causalidad. Los hechos previstos

⁴⁰ Plascencia Villanueva, Raúl. *Ibíd.* Pág. 55.

⁴¹ Osorio, Manuel. *Op. Cit.* Pág. 655.

⁴² Plascencia Villanueva, Raúl. *Op. Cit.* Pág. 53.



en las figuras delictivas serán atribuidos al imputado, cuando fueren consecuencia de una *acción u omisión*, normalmente idónea para producirlos...”.

4.2.2. Tipicidad

El segundo elemento para determinar si la conducta humana, es considerada como delito o ilícito penal, es la tipicidad, la que consiste en la descripción prohibitiva de la conducta humana en el ordenamiento jurídico, es decir la conducta humana está prohibida por la ley. La tipicidad es una manifestación al Principio de Legalidad, en consecuencia, la acción u omisión deben de estar regulados en la ley penal. El artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “No hay delito ni pena sin ley anterior. No son punibles las *acciones u omisiones* que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración”.

“La tipicidad es la adecuación de un hecho cometido, a la descripción que ese hecho se hace en la Ley Penal... Hay muchos comportamientos humanos, pero el legislador destaca la reacción penal, en aquellos casos de comportamientos más intolerables y más lesivos para los bienes jurídicos”⁴³. En conclusión, la tipicidad es la acción u omisión de la persona individual o jurídica, puede ser considerada ilícita, si está regulada o descrita como tal, en el Código Penal Decreto 17-73 y leyes especiales en materia penal.

⁴³ De León Velasco, Héctor Anibal. De Mata Vela, José Francisco. **Op. Cit.** Pág. 156



4.2.3. Antijuridicidad

Para determinar que una conducta humana pueda ser considerada delito se debe ser típica, a la vez debe tener como elemento la antijuridicidad, término que se deriva de lo antijurídico lo que significa que es contrario a derecho. “Elemento esencial del delito, cuya formula es el valor que se le concede al fin perseguido por la acción criminal en contradicción con aquel otro garantizado por el Derecho”⁴⁴.

La persona individual o jurídica, a través de su representante legal que realiza una conducta humana, a través de la acción u omisión, que se encuentra regulada en las leyes penales, son parte de los elementos para determinar que la conducta sea considerada un delito. El tercer elemento es la antijuridicidad que quiere decir que la conducta que se realiza es contraria derecho, en virtud de infringir una norma jurídica que garantiza y protege un bien jurídico tutelado, regulado en el Código Penal Decreto 17-73 y demás leyes penales.

“La acción que encierra una conducta antisocial que tiende a lesionar o a poner en peligro un bien jurídico tutelado por el Estado”⁴⁵. El Estado como ente que garantiza la protección de un bien jurídico como lo son la vida, honor, libertad e indemnidad sexual, patrimonio, seguridad colectiva, economía nacional, comercio, industria y régimen tributario, seguridad de Estado, orden institucional, administración pública, y justicia

⁴⁴ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Op. Cit.** Pág.

⁴⁵ De León Velasco, Héctor Anibal. De Mata Vela, José Francisco. **Op. Cit.** Pág. 169.



entre otros, al momento de realizarse lo contrario a lo establecido por la norma jurídica encuadra el elemento antijurídico del delito.

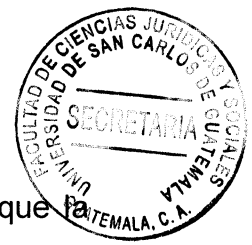
4.2.4. Culpabilidad

La culpabilidad como elemento del delito es considerada como “La posibilidad de imputar a una persona un delito, sea de orden penal o de orden civil. En sentido estricto, representa el hecho de haber incurrido en culpa determinante de la responsabilidad civil o de responsabilidad penal”⁴⁶. La culpabilidad es el elemento que se basa, cuando la persona individual o jurídica, que realizado la acción u omisión contraria a lo establecido la nombra jurídica, conoce y valora las consecuencias por la realización de tal conducta.

“El juicio de reproche que se dirige en contra del sujeto activo del delito, en virtud de haber ocasionado la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, no obstante que tenía otras posibilidades de actuación menos lesivas o dañinas del bien jurídico”⁴⁷. Se entiende como juicio de reproche, debido que el autor de la violación de la norma jurídica, es consciente y tiene la voluntad de la realización, es decir que ha surgido en la mente del autor, y este tiene la voluntad de causar una lesión al bien jurídico, y teniendo la persona individual o los representantes legales de las personas jurídicas, las posibilidades de actuar de una manera distinta, con el fin de no causar el daño o causar un daño menor no lo realizan.

⁴⁶ De León Velasco, Héctor Anibal. De Mata Vela, José Francisco. *Ibid.* Pág. 246.

⁴⁷ Plascencia Villanueva, Raul. *Op. Cit.* Pág. 159.



De lo anterior expuesto, se desprende el último elemento del delito, debido a que la persona individual o jurídica realiza una acción u omisión, que es contraria a lo regulado en la norma penal, por lo que la persona está consciente y realiza de forma libre tal acción con la voluntad de causar un daño o lesión a un bien jurídico tutelado por el Estado.

4.2.5. Punibilidad

La Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Penal Decreto 17-73, regulan que no se podrán imponer penas que no estén previamente establecidas en la ley, ni se podrán imponer penas por acciones u omisiones que no estén previamente reguladas como delitos o faltas, en virtud de ello se determina que la punibilidad es un elemento sancionador de la conducta humana.

“Situación en que se encuentra quien, por haber cometido una infracción delictiva, se hace acreedor a un castigo...”⁴⁸. Por lo tanto, el elemento esencial de la punibilidad es la pena, según nuestra legislación en materia penal, la pena es la sanción que impone el Estado a través del órgano jurisdiccional a una persona individual o jurídica que realiza una acción u omisión, que es contraria a lo regulado en la norma jurídica, y que se realiza forma consciente y voluntaria, es decir que se conoce la sanción que este podría recibir.

⁴⁸ Osorio. Manuel. **Op. Cit.** Pág. 796



La punibilidad es el último elemento del delito, ya que la punibilidad pretende imponer un castigo. Pena que con el tiempo ha ido cambiando de finalidad, en virtud de que en la época de la venganza privada cada persona hacia justicia por su propia mano, aplicando una sanción o pena igual al daño recibido. Esto ha ido evolucionando pues el Organismo Legislativo en Guatemala, es el único ente que puede crear figuras delictivas consideradas como delitos y la sanción que se debe imponer.

4.3. Definición del Delito de Enriquecimiento Ilícito

El Código Penal en el Título XIII regula Delitos Contra la Administración Pública, delitos que pueden cometer los particulares o bien los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. El particular comete un delito en contra de la administración pública cuando, se ve perjudicado los intereses económicos y de seguridad del Estado.

“Enriquecimiento. Acción o efecto de enriquecerse, de hacer fortuna o de aumentarla considerablemente. SIN CAUSA. Aumento de un patrimonio con empobrecimiento del ajeno y sin amparo en las normas legales ni en los convenio o actos privados”⁴⁹. El enriquecimiento es la acción realizada por un sujeto individual o jurídico, en la que se ve beneficiada en su patrimonio, es decir hay un incremento a sus ingresos sin causa justificada, perjudicando o afectando los ingresos económicos o patrimoniales de otros sujetos.

⁴⁹ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 120.



En materia legal se determina que ilícito es “Lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, equidad, razón o buenas costumbres. Contrario a pacto obligatorio”⁵⁰. El termino ilícito es comprendido dentro del entorno social como aquello que viola o transgrede lo regulado por la norma, es decir la realización de lo prohibido por la ley, que genera consecuencias trascendentales para el derecho.

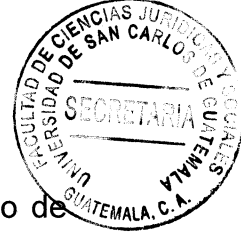
En la legislación guatemalteca el Enriquecimiento Ilícito es tipificado como un ilícito penal o delito, cometido por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones o ilícito cometido por un particular que administre fondos del Estado. Donde la persona obtiene beneficios patrimoniales de manera indebida.

“El enriquecimiento ilícito es un delito reflejo del cohecho y otros delitos relacionados con la corrupción. Es la manifestación de aumento en el patrimonio de los servidores públicos corruptos por causa de las dadas y aprovechamientos ilegales que obtienen por su deshonestidad”⁵¹.

El enriquecimiento ilícito como delito surge como una necesidad derivado de los actos de corrupción realizado por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, la Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de los Estados Americanos, es la primera referencia del delito de enriquecimiento ilícito, en virtud de que en dicho preámbulo regula “De que la corrupción socava la legitimidad de las instituciones públicas, atenta contra la sociedad, el orden moral y la justicia, así como

⁵⁰ Osorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 471.

⁵¹ Ignacio Pinto León. **Tesis El Enriquecimiento Ilícito.** Pág. 15.



contra el desarrollo integral de los pueblos”. De lo anterior se desprende el delito de enriquecimiento ilícito, en virtud de que los funcionarios públicos atentan contra la justicia y quebrantan el orden jurídico e institucional del Estado, que tiene como consecuencia la inestabilidad financiera del Estado.

El delito de enriquecimiento ilícito es la conducta humana en la que el funcionario público, persona individual o jurídica, se ve beneficiada en su patrimonio, el cual se refleja en el incremento de su nivel de gastos, en la cancelación de deudas u obligaciones, esto derivado del manejo de los recursos económicos o bienes del Estado, acción que se encuentra regulada en la norma penal y por lo tanto tiene la imposición de una sanción.

4.4. Elementos del Delito de Enriquecimiento Ilícito

El enriquecimiento ilícito como un delito dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco necesita de elementos para determinar que la persona individual o jurídica que cometa dicho ilícito es autor.

a) Sujeto Activo

El Código Penal Decreto 17-73, regula en forma expresa en el artículo 448 Bis Enriquecimiento ilícito “Comete delito de enriquecimiento ilícito, el funcionario, empleado público o quien ejerza funciones públicas...” y el artículo 448 Ter Enriquecimiento ilícito de particulares “Comete el delito de enriquecimiento ilícito de

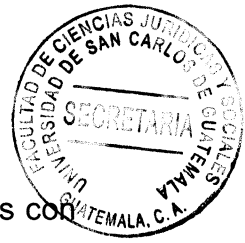


particulares, quien sin ser funcionario o empleado público administres, ejecute o maneje recursos públicos o bienes del Estado...”.

En virtud de lo regulado por el Código Penal Decreto 17-73, el sujeto activo es la persona que realiza el hecho, es decir la persona individual o jurídica que transgrede lo regulado por la ley penal, en el delito de enriquecimiento ilícito el sujeto activo es el funcionario público en el ejercicio de su cargo, en este caso podemos mencionar a: presidente, vicepresidente, ministros, diputados, magistrados, jueces, contralor general de cuentas, alcaldes, miembros del consejo municipal, superintendentes, directores de establecimientos públicos como hospitales, policía nacional civil, centros de salud, comedores públicos, establecimientos educativos, entre otros sujetos que por el cargo que ostenta ejerza funciones públicas.

Sin embargo, Código Penal Decreto 17-73, regula que pueden ser sujetos activos las personas individuales o jurídicas que, sin ser funcionarios públicos, administren, ejecuten o reciban fondos del Estado. Es decir, los propietarios o representantes legales de fundaciones y asociaciones sin fines de lucro, empresas que obtienen concesiones, y las empresas que obtienen licitaciones y cotizaciones del Estado.

En el caso de las personas jurídicas, son sujetos activos según lo regulado en el Código Penal Decreto 1-73, artículo 38 Responsabilidad penal de personas jurídicas “En lo relativo a personas jurídicas, se tendrán responsables a los directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubieren intervenido en



el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este Código para las personas individuales”. En consecuencia, las personas jurídicas pueden ser sujetos activos en la comisión del enriquecimiento ilícito, pues existe aumento en su patrimonio y esta acción lo realizan a través de personas individuales enunciadas en el Código Penal.

b) Sujeto Pasivo

En el delito de enriquecimiento ilícito, el sujeto pasivo es la persona cuyo bien jurídico tutelado se ve violado, es decir la persona que se ve perjudicada por la comisión del delito, en este caso el sujeto pasivo es el Estado. El enriquecimiento ilícito es un delito se encuentra regulado por el Código Penal Decreto 17-73, en el Título XIII de los Delitos contra la Administración Pública, por lo que se concluye que el Estado a través de sus instituciones o entidades son las perjudicadas en su patrimonio al existir una disminución en la hacienda pública.

El sujeto pasivo en el delito de enriquecimiento permanentemente será el Estado, sin distinción entre funcionario público o una persona particular como sujetos activos de la comisión del delito, por ende, los sujetos activos tienen un vínculo contractual o laboral con el Estado, pues administran el patrimonio, hacienda o recursos económicos de las instituciones, que se ven afectados por tal administración y manejo.



c) Bien Jurídico Tutelado

El bien jurídico tutelado es “Concepto que presenta particular importancia en el ámbito del Derecho Penal, porque cada uno de los delitos se entiende que atenta contra un el bien que la legislación protege: vida, propiedad, familia, honestidad, honor, seguridad nacional, administración pública, etc....Un bien jurídico el que se encuentra amparado dentro de todos los aspectos del Derecho”⁵². Un bien jurídico tutelado son aquellos bienes materiales o incorpóreos que se encuentran protegidos por la norma jurídica y sobre todo por el derecho penal, y en el delito de enriquecimiento ilícito se protege a la administración pública.

“La actividad administrativa de los órganos del Estado en todas sus escalas o jerarquías...”⁵³. La administración pública es la actividad que realiza el Estado a través de los órganos e instituciones públicas, las encargadas de la prestación de servicios públicos, esto con el fin de obtener el bien común. Por lo que el Estado protege que sus fondos económicos, para que sean destinados únicamente para la prestación de los servicios públicos y evitar que los fondos públicos sean destinados personalmente a los funcionarios públicos.

⁵² Osorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 113.

⁵³ Osorio, Manuel. **Ibid.** Página 47.



4.5. Regulación legal del delito de enriquecimiento ilícito en Guatemala

El 22 de noviembre del año 2012, fue publicado en el Diario Oficial de Centroamérica La Ley Contra la Corrupción Decreto 31-2012 del Congreso de la República, cuyo considerando establece “Que las diversas formas de corrupción manifestadas en el accionar de los funcionarios y empleados públicos constituyen uno de los elementos fundamentales que impiden la materialización de estos principios constitucionales”, este considerando hace referencia a las razones por las cuales se crea la Ley Contra la Corrupción Decreto 31-2012, así mismo el ultimo considerando regula “Que para contribuir a la realización de los fines del Estado de Guatemala, se hace necesario adecuar nuestra legislación penal en materia de corrupción al contexto de falta de efectividad del Estado para Perseguir dichos delitos”.

Derivado de que la corrupción e impunidad debilitan el adecuado funcionamiento de la administración pública, se crea la Ley Contra la Corrupción Decreto 31-2012, el cual es una reforma al Código Penal Decreto 17-73, reforma que adiciona los artículos 448 Bis Enriquecimiento Ilícito y el artículo 448 Ter Enriquecimiento Ilícito de Particulares.

La Ley Contra la Corrupción Decreto 31-2012 en el artículo 32, adiciona el artículo 448 Ter al Código Penal, en el artículo regula: “Enriquecimiento ilícito de particulares. Comete el delito de enriquecimiento ilícito de particulares, quien sin ser funcionario o empleado público, administre, ejecute o maneje recursos públicos o bienes del Estado, hasta cinco años después de haber cesado en dicha función, que obtenga para sí mismo o para cualquier persona un beneficio patrimonial, incremento en su nivel de



gastos, o cancelación de deudas u obligaciones que correspondan al que haya podido obtener derivados de su administración, ejecución o manejo u otros ingresos lícitos. El responsable de este delito será sancionado con pena de prisión de cuatro a ocho años y multa de cincuenta mil a quinientos mil quetzales. En caso que el responsable de este delito sea una persona jurídica, para la imposición de la pena se aplicará lo previsto en el artículo 38 del Código Penal”.

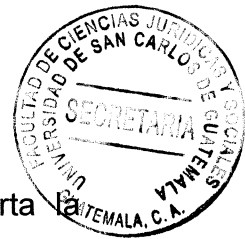
4.6. Derecho comparado del delito de enriquecimiento ilícito

En la legislación penal internacional varios países regulan el delito de enriquecimiento ilícito, esto como una herramienta necesaria para combatir la corrupción e impunidad que cometen los funcionarios públicos, en virtud de que los ingresos económicos del Estado se ven perjudicados. “Varios países como México, Belice, Costa Rica, Colombia y Chile han encontrado herramientas para combatir la corrupción en la administración pública, al utilizar la figura del enriquecimiento ilícito para luchar contra este flagelo”⁵⁴.

La Organización de Estados Americanos “Es el organismo regional más antiguo del mundo, cuyo origen se remonta a la Primera Conferencia Internacional Americana, Celebrada en Washington, D.C., en octubre de 1889 a abril de 1890”⁵⁵. Derivado de la creación de la creación de la Organización de Estados Americanos (OEA) se crea la Carta de la OEA como fuente de ordenamiento jurídico para los países firmantes el cual

⁵⁴<https://www.cicig.org/fortalecimiento-institucional/el-enriquecimiento-ilicito-debe-ser-tipificado-en-la-legislacion-guatemalteca/>. Consultado 20-04-2019.

⁵⁵ http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_B-58_contra_Corrupcion.asp. Consultado 22-04-2019



en el artículo 1 establece: “Los Estados americanos consagran en esta Carta organización internacional que han desarrollado para lograr un orden de paz y de justicia, fomentar su solidaridad, robustecer su colaboración y defender su soberanía, su integridad territorial y su independencia...”.

En virtud de lo regulado en la Carta de la OEA los estados integrantes de este órgano regional internacional, están facultados para la creación de normas legales, por lo que el veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y seis, en Caracas Venezuela, se realizó la Conferencia Especializada sobre el Proyecto de Convención Interamericana Contra La Corrupción, en la que suscriben la Convención Interamericana Contra La Corrupción.

El artículo 9 de la Convención antes citada regula el delito de Enriquecimiento Ilícito el que establece: “Con sujeción a su Constitución y a los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, los Estados Partes que aún no lo hayan hecho adoptarán las medidas necesarias para tipificar en su legislación como delito, el incremento del patrimonio de un funcionario público con significativo exceso respecto de sus ingresos legítimos durante el ejercicio de sus funciones y que no pueda ser razonablemente justificados por él”.

El Estado de México dentro de su ordenamiento jurídico regula en el Código Penal Federal de México el delito de Enriquecimiento Ilícito en el artículo 224: “Se sancionará a quien con motivo de su empleo, cargo o comisión en el servicio público haya incurrido en enriquecimiento ilícito. Existe enriquecimiento ilícito cuando el servidor público no



pudiere acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o la legítima procedencia de los bienes a su nombre o de aquellos respecto de los cuales se conduzca como dueño, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los servidores públicos...”.

Al igual que el Estado de México otros países como Argentina, Brasil, Belice, Bolivia, Canadá, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Ecuador, Estados Unidos, Honduras, Jamaica, Nicaragua, Panamá, Perú, Uruguay, Venezuela, entre otros países de América.

Por otra parte, el Código Penal Decreto 4573 de Costa Rica regula en el artículo 346 el delito de Enriquecimiento Ilícito “Será reprimido con prisión de seis meses a dos años, el funcionario público que sin incurrir en un delito más severamente más penado: 1) Aceptare una dádiva cualquiera o la promesa de una dádiva para hacer valer la influencia derivada de su cargo ante otro funcionario, para que este haga o deje de hacer algo relativo a sus funciones; 2) Utilizare con fines de lucro para sí o para un tercero informarles o datos de carácter reservado de los que haya tomado conocimiento en razón de su cargo; 3) Admitiere dádivas que les fueren presentadas u ofrecidas en consideración a su oficio mientras permanezca en el ejercicio del cargo; 4) Derogado.”

Lo anterior significa que el delito de enriquecimiento ilícito, es regulado por otros Estados, en virtud de que nace de los actos de la corrupción que han ido aumentando durante los últimos años. El enriquecimiento ilícito puede ser cometido por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones o por particulares que reciban o administren fondos del Estado, en la que el bien jurídico tutelado vulnerado es la administración



pública, Guatemala al igual que los otros Estados que tipifican el delito de enriquecimiento ilícito, imponen una sanción penal como privación de la libertad del sujeto activo y multa.



CAPÍTULO V

5. Propuesta de reforma del código penal para incorporar al artículo 448 Ter delito de enriquecimiento ilícito a centros educativos privados

Previo a desarrollar la propuesta de reforma al Código Penal Decreto 17-73 al incluir a los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos como sujetos activos del delito de enriquecimiento ilícito, para los efectos de la presente investigación es importante analizar las causas o elementos formales, para la inclusión de dichos sujetos al delito de enriquecimiento ilícito.

5.1. Causas para incorporar al Artículo 448 Ter Delito de Enriquecimiento Ilícito a Centros Educativos Privados

En los últimos años el entorno social guatemalteco ha sufrido de corrupción en todos los ámbitos sociales, la corrupción “Se estimaba tal el acto de quienes, estando revestidos de autoridad pública, sucumbían a la seducción, como los realizados por aquellos que trataban de corromperlos. En realidad, la corrupción tiende a confundirse con el soborno o el cohecho. Pero en el presente, corrupción equivale a destruir los sentimientos morales de los seres humanos”⁵⁶. Derivado de que la corrupción es la depravación moral, vicio o abuso de poder de cualquier persona, que perjudica a otros sujetos o estos deben ser sancionados.

⁵⁶ Cabanellas de Torres. *Ibíd.* Pág. 81.



Los centros educativos privados son instituciones que prestan un servicio esencial, que es la educación, en virtud de ello estos gozan de un beneficio fiscal, la exoneración de impuestos al momento de la adquisición de útiles, enseres o mobiliarios entre otros. La exoneración de impuestos ha sido utilizada por muchos propietarios o en su caso representantes legales o directores de centros educativos privados, y sobre todos los centros educativos privados de mayor prestigio en Guatemala para obtener beneficios económicos y de esta manera perjudicar la economía de los padres de familia y principalmente la hacienda fiscal del Estado, de tal manera que la Superintendencia de Administración Tributaria no llega a la recaudación fiscal fijada.

Otra de las causas para la inclusión de los propietarios o representantes legales, como sujetos activos del delito de enriquecimiento ilícito son los cobros indebidos que realizan a los padres de familia, cobros como: aumento en los pagos de colegiatura, inscripción, la obligación de compra de útiles escolares, uniformes, zapatos, dentro del propio establecimiento, pago de bus, seguro médico, giras educativas, incluyo permisos para que el estudiante pueda asistir al centro educativo de particular y no con el uniforme indicado, cobros por la realización de actividades extracurriculares como kermes, días de películas, cobro para entrega de exámenes, servicio de internet, cursos fuera de la jornada, son algunos ejemplos de los pagos indebidos o en su caso pago autorizados pero fuera de los límites.

Estos cobros indebidos aumentan los ingresos económicos de los propietarios o representantes legales, derivado de que en pago de las colegiaturas se incluyen gastos



en los que pueden incurrir en la prestación del servicio, gastos previstos con anterioridad.

La cuota de pago de colegiaturas e inscripción, y pago de servicio de bus son pagos que deben estar autorizados por el Ministerio de Educación, sin embargo hay establecimientos educativos privados que no respetan dicha autorización, al realizar un cobro mayor, pero por la falta de información a los padres de familia sobre los montos autorizados, y en la mayoría de los casos la falta de denuncia ante las autoridades del Ministerio de Educación y la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, impiden que este problema social sea sancionado de manera eficaz.

En el 2018 entra en vigencia el Acuerdo Ministerial 2748-2018, del Ministerio de Educación en el artículo 1 regula: "Se prohíbe expresamente a los centros educativos públicos, privados, por cooperativo o cualquier naturaleza, realizar cobros destinados a sufragar, actos de clausura del ciclo, promoción de grado o nivel educativo; de manera expresa se prohíbe pedir a los padres de familia, colaboraciones para dicho efecto. No puede celebrarse colectas, ni recaudaciones para dicho propósito". Derivado de tal prohibición, los centros educativos privados no pueden realizar dichos cobros para actos de graduación y los centros que hayan realizado dicho cobro deberán ser sancionados de conformidad con el Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 52-2015.

En síntesis, la falta de una sanción penal a los propietarios o representantes legales de los centros educativos privados en Guatemala, y el poco control de las autoridades del

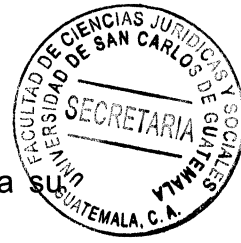


Ministerio de Educación, Superintendencia de Administración Tributaria y Dirección de Atención al Consumidor y Usuario y el alto índice de centros educativos privados autorizados, hace que los propietarios y representantes legales tengan la libertad de realizar cobros indebidos y cobros superiores a los autorizados, que tienen como consecuencia el aumento en su patrimonio o en el de terceros, sin justificación alguna y a costa de particulares, por un servicio público prestado.

5.2. Implementación de la regulación legal a sujetos activos, al delito de enriquecimiento ilícito cometido por particular, que no recibe o administre fondos del Estado.

El Código Penal Decreto 17-73 regula el delito de Enriquecimiento Ilícito de Particulares, el cual indica que los sujetos activos del delito son los particulares que administre, ejecute o maneje fondos del Estado, estos particulares son las personas que no tienen un vínculo con el Estado, es decir las personas que no son funcionarios o empleados públicos, obtengan un incremento o beneficio en su patrimonio.

En ese orden de ideas, como propuesta a la problemática detectada, es incorporar como sujetos activos del delito de enriquecimiento ilícito a los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados, toda vez que los centros educativos privados prestan un servicio público de forma privada como lo es la educación y que sin embargo los propietarios o representantes legales no reciben de forma directa de alguna institución del Estado como lo son el Ministerio de Educación o



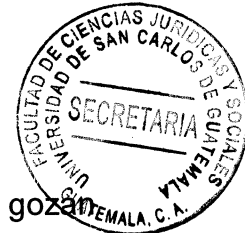
el Ministerio de Finanzas Públicas, recursos económicos de cualquier forma para su funcionamiento.

Sin embargo, los centros educativos privados gozan del beneficio fiscal de la exención de impuestos y beneficio violentado por los propietarios, representantes legales o directores, pues obtienen más ingresos económicos sin presentar las declaraciones fiscales correspondientes, el cual incrementan para sí mismo o para cualquier persona su patrimonio, de forma ilegal, dicho actuar encuadra en el delito de enriquecimiento ilícito.

De esa cuenta los propietarios o representantes legales de los centros educativos privados no se encuentran tipificados como autores o sujetos activos, del delito de enriquecimiento ilícito de particulares, y al incorporarse como sujetos activos del artículo 448 Ter Enriquecimiento ilícito de particulares del Código Penal Decreto 17-73, recibirían una sanción más drástica los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados y con esto reducirían las arbitrariedades cometidas en contra de la población.

5.3. Implementación de la regulación legal de los actos y contratos que constituyan enriquecimiento ilícito por parte particular, que no recibe o administre fondos del Estado.

Se ha indicado en el desarrollo de la presente investigación que la problemática es el enriquecimiento ilícito cometido por los propietarios, representantes legales o directores



de los centros educativos privados, emanado de la exención de impuestos que goza como un beneficio fiscal, así como los actos y contratos que realizan dichos centros que constituyen un beneficio extra e ilegal a su fuente de ingresos y patrimonios.

El acto es “Manifestación de voluntad o de fuerza. Hecho o acción de acorde a la voluntad humana. Hecho o acción, como simple resultado de un movimiento. Instante en que se concreta la acción...”⁵⁷. El acto es definido como un movimiento realizado por el ser humano que produce cambios en el entorno social. Por lo que el acto jurídico es “Todo hecho productor de efectos para el Derecho se denomina hecho jurídico; cuando este procede de la voluntad humana se denomina acto jurídico. El hecho jurídico comprende el acto jurídico. Ha sido definido este último como “el hecho dependiente de la voluntad humana que ejerce algún influjo en el Nacimiento, modificación o extinción de las relaciones jurídicas”⁵⁸. En conclusión, los actos jurídicos son aquellos acontecimientos que devienen de la voluntad del hombre, con consecuencias jurídicas.

Y los contratos según el Código Civil Decreto Ley 106 del Congreso de la República, artículo 1517 regula: “Hay contrato cuando dos o más personas convienen en crear, modificar o extinguir una obligación.” Los centros educativos privado a través de los propietarios, representantes legales o directores crean un vínculo contractual con los padres de familia, donde ambas partes tienen obligaciones y derechos, la obligación del centro educativo privado es proporcionar la educación y la de los padres de familia es la

⁵⁷ Osorio Manuel. **Op. Cit.** Pág. 36.

⁵⁸ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 16.



realización del pago de la cuota mensual fijada en el contrato de adhesión fijada por el centro educativo privado.

Los actos o contratos que pueden constituir elementos formales para incorporar al artículo 448 Ter Enriquecimiento Ilícito de Particulares del Código Penal Decreto 17-73, a los propietarios o representantes legales de los centros educativos privados que, sin administrar, ejecutar o manejar recursos económicos o bienes del estado se enriquecen ilícitamente, derivado de la exención de impuestos pueden ser:

- a) Los contratos de adhesión, con lo que los padres de familia adquieren la prestación del servicio educativo al inicio del año escolar, en la que pactan el monto de la colegiatura.
- b) Los pagos que los padres de familia o encargados de los estudiantes realicen por el servicio de bus, cuando este servicio es proporcionado por el propietario o representante legal, gozan de exención de impuesto.
- c) Las adquisiciones de mobiliario para la prestación del servicio educativo gozan de la exención de impuestos, pero si a las adquisiciones realizadas los propietarios, representante legales o directores, tienen como fin un uso personal o para beneficios de terceros, se enriquecen ilícitamente.
- d) La adquisición de útiles, libros, uniformes, para que posteriormente realicen su venta dentro del propio establecimiento, el cual al momento de su adquisición indican sé que se destinara para uso exclusivo de la prestación del servicio educativo, estos no pagaran los impuestos respectivos.

Los actos y contratos descritos en la presente investigación son fundamento para determinar que los propietarios y representante legales de los centros educativos privados deben ser considerados como sujetos activos del delito de enriquecimiento ilícito, que si bien el Código Penal Decreto 17-73 regula en delito de enriquecimiento ilícito de particulares, cuyo bien jurídico tutelado es la administración pública, los centros educativos no administran, ejecuten o manejan recursos públicos o bienes del Estado, pero el servicio que prestan es la Educación uno de los derechos fundamentales regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala, derecho que en los últimos años se ha visto violentado, en virtud de que los propietarios afectan los ingresos económicos de los padres de familia.

5.4. Análisis de los efectos de la incorporación al Delito de Enriquecimiento Ilícito a los Centros Educativos Privados.

El Ministerio de Educación y la Superintendencia de Administración Tributaria, como instituciones administrativas del Estado, imponen sanciones administrativas a los Centros Educativos Privados, a través de su propietario o representante legal, por la violación a las disposiciones legales reguladas en el Código Tributario Decreto 6-91, Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados Acuerdo Gubernativo 52-2015, y Ley de Protección al Consumidor y Usuario.

Las disposiciones reguladas en las normas mencionadas con anterioridad, son violentadas con mucha facilidad y de manera frecuente, derivado de que las sanciones aplicables son poco efectivas, y aunado a esta problemática se encuentra la falta de

denuncias de los padres de familia, cuando estos se encuentren en situaciones en las que los propietarios o representantes legales o en su caso el director realiza cobros indebidos o cobros en colegiaturas superiores a los autorizados.

Si la norma penal sanciona a los propietarios, representantes legales o personas particulares que funjan como directores de los centros educativos por los cobros indebidos, no autorizados, cobros superiores a los autorizados, así como la mala utilización del beneficio de la exención de impuestos, al no contribuir con el pago del impuesto cuando realicen el hecho generador que no goza de la exención de impuestos, establecido en la ley.

El Código Penal Decreto 17-73 tipifica delitos que atentan contra el patrimonio de los particulares, delitos como robo, hurto, usurpación, estafa, extorción, apropiaciones y retenciones indebidas, son acciones que no encuadran en el actuar de los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados.

Así mismo el Código Penal Decreto 17-73 tipifica delitos que atentan contra el bien jurídico tutelado de la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario, delitos como lo son el monopolio, especulación, pánico financiero, delito cambiario, destrucción de mercaderías, explotación ilegal de recursos naturales, quiebra e insolvencia punible, alzamiento de bienes, competencia desleal, apropiación indebida de tributos.



El delito de defraudación tributaria, regulada por el Código Penal Decreto 17-73, sanciona a los sujetos que engañen, induzcan a error a la administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, que si bien la acción de los propietarios o representantes legales o en su defecto los directores de los centros educativos privados, es no realizar el pago de tributos, por la exención de impuestos que gozan como beneficio fiscal, este beneficio es otorgado constitucionalmente porque prestan un servicio esencial, como lo es la educación, el objeto final es el aumento de su patrimonio, nivel de gastos o cancelación de deudas que no se obtienen de la administración del centro educativo.

La sanción que impone el delito de enriquecimiento ilícito de particulares, es la pena de prisión de cuatro a ocho años y multa de cincuenta mil a quinientos mil quetzales. Sanción que, al ser aplicadas a los propietarios, representantes legales de los centros educativos privados evitaría que se siga con esta problemática social.

De lo anterior se considera imperioso realizar la incorporación al artículo 448 Ter del delito de Enriquecimiento Ilícito de Particulares a propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados, para que ya no se siga vulnerando la economía de los padres de familia y manipulando la exención fiscal de impuestos, a manera de beneficio ilícitamente para sí mismos o para cualquier persona, en virtud de que los padres de familia solo buscan una buena educación para sus hijos y derivado que el Estado no cubre de manera eficiente este derecho, se debe de sancionar a las personas que abusan de la prestación del servicio educativo de forma privada.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El Estado de Guatemala tiene la obligación de proporcionar y facilitar la educación a todos sus habitantes. Así mismo está facultado para la autorización y control del funcionamiento de los centros educativos privados, y la entrega de la constancia transitoria de exención de impuestos.

El problema detectado surge de la corrupción en todos los ámbitos sociales, lo que vulnera la economía y estabilidad social de la población. Los centros educativos privados, en la actualidad han sido denunciados por realizar cobros ilegales, superiores a los autorizados, abuso del beneficio de la exención de impuestos y por adquisición de mobiliario y útiles para fines distintos a la educación, actos que vulneran la economía de la mayoría población guatemalteca, en virtud de que los propietarios, representantes legales o directores centros educativos privados, son los sujetos beneficiados patrimonialmente, incrementando sus ingresos económicos y mejoramiento de su nivel de vida a dispensas de la población, esto por la falta de una normativa legal que imponga una sanción penal efectiva que impida el seguimiento de dichos actos ilegales.

La solución al problema, es la incorporación al artículo 448 Ter del Delito de enriquecimiento ilícito de particulares del Código Penal Decreto 17-73 a los propietarios, representantes legales o directores de los centros educativos privados como sujeto activo de la pena de prisión y multa.





BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO SANDOVAL, José Alejandro y FERNANDEZ Y FERNANDEZ, Guillermo. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Segunda Edición Guatemala, Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, USAC, 2000.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Undécima Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta, 2008

DE LEÓN VELASCO, Héctor Anibal y DE MATA VELA, José Francisco. **Derecho Penal Guatemalteco**. Vigésima Edición. Guatemala: ed. Magna Terra editores S.A., 2010.

<http://132.248.9.34/hevila/Alegatos/2014/no87/8.pdf> (Consultado 21 de febrero de 2019)

<https://economipedia.com/definiciones/exencion.html>. (Consultado 20 de febrero de 2019)

<https://entreeducadores.com/2012/12/28/la-educacion-privada/>. (Consultado 16 de marzo de 2019)

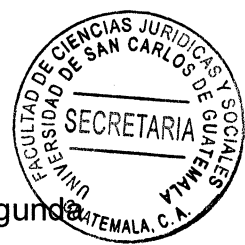
<https://portal.sat.gob.gt/portal/requisitos-tramites-agencias/habilitacioneinhabilitacion-en-el-sistema-exeniva/#1539792641828-2ea441c2-c583>. (Consultado 30 de marzo de 2019)

<https://www.cicig.org/fortalecimiento-institucional/el-enriquecimiento-ilicito-deber-tipificado-en-la-legislacion-guatemalteca/>. (Consultado 20 de abril de 2019)

http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_B58_contr_a_Corrupcion.asp. (Consultado 22 de abril de 2019)

<https://www.vesco.com.gt/blog/obligaciones-fiscales-de-los-centros-educativos-y-colegios/>. (Consultado 21 de marzo de 2019).

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas**. Edición Actualizada, s.e. s.f.



MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos Tributarios**. Segunda Edición, Guatemala: ed. Comunicación Grafica Guatemala, agosto de 2017.

OSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Primera Edición Electrónica, Guatemala: ed. Datascan, S.A. s.f.

PINTO LEÓN, Ignacio. **Tesis El Enriquecimiento Ilícito**. s.e. México: 2000.

PLASCENCIA VILLANUEVA, Raúl. **Teoría del Delito**. Segunda Reimpresión. Universidad Autónoma de México, 2000.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fisca**. Ed. Segunda. México: ed. Oxford University Press. Universidad Autónoma de México. s.f.

SANTIAGO DE LEON, Erick Gustavo. **Derecho Tributario**. Segunda Edición. Guatemala: S.R. Editores, 2007.

SOL JUÁREZ, Humberto. **Derecho Fiscal**. Primera Edición. México: ed. Red Tercer Milenio, 2012.

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. **Guía Obligaciones Tributarias de los Centros Educativos Privados**. Documento PDF. Guatemala: agosto 2010.

LEGISLACION

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

Convención Interamericana Contra la Corrupción. Conferencia Especializada sobre el Proyecto de Convención Interamericana Contra la Corrupción, Caracas Venezuela 1996.

Código Penal. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 17-73. 1973.

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

Ley de Educación. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 12-91. 1991.



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

Ley Contra la Corrupción. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número
31-2012. 2012.

Código Civil. Jefe de Gobierno de la República de Guatemala. Decreto Ley 106. 1963.

Reglamento para la Autorización y Funcionamiento de Centros Educativos Privados. Acuerdo Gubernativo 52-2015. Ministerio de Educación. 2015.

Reglamento del Régimen de Cuotas para Centros Educativos Privados. Acuerdo Gubernativo 36-2015. Ministerio de Educación. 2015.