

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



**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INEFICACIA DE LAS EXENCIONES FISCALES PARA
LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS DE LA POBLACIÓN DE IXCAN**

HUMBERTO BENJAMÍN GUZMÁN CÁCERES

GUATEMALA, JULIO DE 2011

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INEFICACIA DE LAS EXENCIONES FISCALES PARA
LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS DE LA POBLACIÓN DE IXCAN**

TESIS

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

HUMBERTO BENJAMÍN GUZMÁN CÁCERES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, julio de 2011

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Galvez
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados Figueroa
Vocal: Licda. Dora Renee Cruz Navas
Secretario: Lic. Alvaro Hugo Salguero Lemus

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Ronaldo Amilcar Sandoval
Vocal: Licda. Ileana Magali Lopez Arango
Secretario: Lic. José Roberto Mena Izeppi

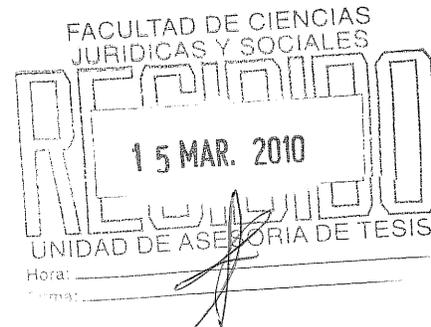
RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de la Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

Lic. JOSÉ VICENTE PEREIRA RIVADENEIRA.
Abogado y Notario.
3ª. Avenida 2-36 Zona 10 Guatemala
Teléfono 23321909



Guatemala, 15 de marzo de 2010

Licenciado.
Marco Tulio Castillo Lutín.
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Su Despacho.



Licenciado Castillo Lutín:

En cumplimiento del nombramiento emitido por la Jefatura de Unidad de Asesoría de Tesis, de fecha veinte de mayo de dos mil diez, procedía a revisar el trabajo de tesis del estudiante HUMBERTO BENJAMÍN GUZMÁN CÁCERES titulado: ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INEFICACIA DE LAS EXENCIONES FISCALES PARA LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS DE LA POBLACIÓN DE IXCAN.

El estudiante ha realizado las correcciones sugeridas por lo que me pronuncio en relación al trabajo de investigación sobre los siguientes aspectos:

Como se puede apreciar, el presente trabajo de tesis contiene un completo y específico estudio sobre los temas relacionados con las exenciones, de esta forma analizo la doctrina relacionada a las exenciones fiscales, las leyes que regulan en forma general y específica sus diferentes aspectos y los casos prácticos referentes a su aplicación por parte de las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán.

En cuanto a la metodología utilizada en el trabajo de Tesis, éste se elaboró aplicando los métodos analítico, sintético, inductivo, deductivo y las técnicas de investigación consistentes en lectura, fichaje, investigación bibliográfica y trabajo de campo.



El estudiante al escribir el presente trabajo lo ha hecho utilizando una redacción clara y sencilla, pero a la vez técnica, para que pueda ser fácilmente comprendida, es decir a mi criterio adecuado para el efecto. Y el estudiante no utilizó cuadros estadísticos por considerarlo innecesario.

Considero que el trabajo aporta un estudio valioso que ofrece datos de suma importancia para poder comprender la incidencia que actualmente tienen las exenciones fiscales en economías específicas, tema de suma importancia para el movimiento cooperativo, y el desarrollo económico social descentralizado de Guatemala.

Me pronuncio en relación a las conclusiones redactadas por el estudiante y sus correspondientes recomendaciones las cuales considero, están bien redactadas y, son apropiadas y congruentes con la investigación.

La bibliografía empleada es suficientemente amplia y específica abarcando las teorías y conceptos desarrollados, así como las normas jurídicas relacionadas con el objeto de la investigación y casos prácticos relacionados.

Por lo tanto, considero que el trabajo de Tesis realizado cumple con los presupuestos y requisitos exigidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público y en mi calidad de Revisor emito DICTAMEN FAVORABLE para que el presente trabajo continúe su trámite, a efecto que se emita orden de impresión y se culmine su aprobación en el examen público de tesis.

Sin otro particular me suscribo cordialmente.

JOSE VICENTE PERERA RIVADENEIRA
ABOGADO Y NOTARIO
GUATEMALA, C. A.

ASESOR

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) MANUEL ENRIQUE MOLINA BARRERA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante HUMBERTO BENJAMÍN GUZMÁN CÁCERES, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INEFICACIA DE LAS EXENCIONES FISCALES PARA LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS DE LA POBLACIÓN DE IXCAN".

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


LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
MTCL/slh.



Lic. Manuel Enrique Molina Barrera.
Abogado y Notario.
3ª. Avenida 2-36 Zona 10 Guatemala
Teléfono 23321909



Guatemala, 15 de marzo de 2010

Licenciado.
Marco Tulio Castillo Lutín.
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Su Despacho.



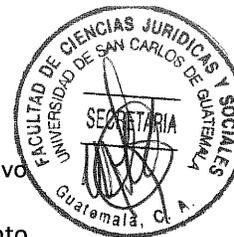
Licenciado Castillo Lutín:

Como revisor nombrado de conformidad con el nombramiento emitido el veinte de mayo de dos mil diez, por la Unidad de Asesoría de Tesis, procedí a revisar el trabajo de tesis titulado: ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INEFICACIA DE LAS EXENCIONES FISCALES PARA LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS DE LA POBLACIÓN DE IXCAN, escrito por el estudiante HUMBERTO BENJAMÍN GUZMÁN CÁCERES.

Al revisar el presente trabajo de tesis, de acuerdo con mi criterio profesional, desarrolla de forma adecuada un análisis doctrinario, jurídico y práctico referente al tema de las exenciones fiscales, sus características, aplicación e interpretación y problemática específicamente vinculada con el movimiento cooperativo agrícola de la población de Ixcán, en el departamento del Quiché.

La tesis elaborada usa los métodos sintético, inductivo, deductivo y analítico como base metodológica, al mismo tiempo hace uso de las técnicas de investigación de campo y bibliográfica así como las de lectura y fichaje.

La redacción empleada por el estudiante en este trabajo es sencilla, técnica, simple, concisa y después de revisar la redacción del mismo pienso que permite al lector una adecuada comprensión del tema en sus diferentes aspectos.



Creo que el aporte realizado en el presente trabajo es de gran beneficio para el movimiento cooperativo pues analiza aspectos muy específicos, como lo son las exenciones fiscales y su relación con el movimiento cooperativo agrícola, cuya comprensión y adecuado uso puede incidir de forma muy positiva en el efectivo desarrollo económico de las cooperativas así como en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Pienso que las conclusiones y recomendaciones han sido redactadas de forma adecuada y comprensible, son congruentes con el estudio realizado y con el objeto del presente trabajo; además, con relación a la bibliografía consultada por el estudiante, a mi criterio es adecuada pues comprende los temas necesarios para realizar la presente investigación abarcando tanto los temas generales como específicos de esta tesis.

No me queda más que concluir que posteriormente a realizar la revisión del presente trabajo, pienso que cumple a cabalidad con los requisitos y presupuestos preceptuados en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que como Revisor emito favorablemente el presente dictamen para que el presente trabajo pueda continuar su respectivo trámite, emitiéndose la orden de impresión que corresponde y se culmine en su aprobación final al realizar el examen público de tesis.

Atentamente


MANUEL ENRIQUE MOLINA BARRERA
ABOGADO Y NOTARIO
GUATEMALA, C.A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veinticuatro de febrero del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante HUMBERTO BENJAMÍN GUZMÁN CÁCERES, Titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INEFICACIA DE LAS EXENCIONES FISCALES PARA LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS DE LA POBLACIÓN DE IXCAN. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

0403

CMCM/sllh.





DEDICATORIA

A DIOS

Por darme la vida

A MI ABUELITA Y TÍA

Por su apoyo y cariño

A MIS PADRES

Por el apoyo incondicional

A MIS AMIGOS: EDWIN Y MARISSA

Por brindarme su ayuda y amistad

**A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA**

Por darme la posibilidad de realizar la
presente investigación

**AL SACERDOTE LUIS GURRIARAN Y
MIEMBROS DE LAS COOPERATIVAS
AGRÍCOLAS DE IXCAN**

Por su ejemplo de lucha para lograr un
cambio real en la sociedad



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Las exenciones fiscales.....	1
1.1 Evolución histórica de las exenciones fiscales.....	1
1.2 Concepto.....	4
1.3 Definiciones de exención tributaria.....	12
1.4 Características de las exenciones tributarias.....	13
1.5 Clasificación de las exenciones tributarias.....	14

CAPÍTULO II

2. Conceptos básicos sobre cooperativismo y derecho tributario.....	19
2.1.1. Objetivos de las cooperativas.....	20
2.1.2. Principios cooperativos.....	20
2.1.3. Principios contenidos en la Ley General de Cooperativas.....	21
2.1.4. Clasificación de las empresas Cooperativas.....	23
2.1.5. Clasificación de las empresas cooperativas de conformidad con la Ley General de Cooperativas.....	24
2.2. Derecho Tributario.....	25
2.2.1. Contenido del derecho tributario.....	25
2.2.2. Principios fundamentales del derecho tributario.....	26
2.2.3. Relación jurídico tributaria.....	28



CAPÍTULO III

3. Evolución histórica de las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan y forma en que las mismas actualmente pueden aplicar las exenciones fiscales otorgadas por la Ley.....	33
3.1. Evolución histórica de las cooperativas.....	33
3.2. Situación económica social actual de las cooperativas agrícolas.....	41
3.3. Exenciones fiscales otorgadas por la ley a las cooperativas.....	42

CAPÍTULO IV

4. Conflicto de las exenciones fiscales de las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan.....	61
4.1. Insuficiencia de las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan.....	65
4.1.1. Insuficiencia en relación a la amplitud de la norma.....	65
4.1.2. Insuficiencia de acuerdo con sus fines extrafiscales.....	68
4.2. Situaciones o actividades que debería estar exentas	68
4.3. Ineficacia de las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas.....	69
4.3.1. Ineficacia desde el punto de vista práctico.....	70
4.3.2. Ineficacia desde el punto de vista jurídico.....	71
4.3.3 La ineficacia desde el punto de vista económico.....	72

CAPÍTULO V

5. Soluciones a la ineficacia de las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan.....	77
5.1. Solicitud de las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas.....	77
5.2. Modificación de las normas jurídicas que regulan las exenciones fiscales tomando en cuenta la realidad económica del país.....	79



5.2.1. Modificaciones en relación al Impuesto Sobre la Renta.....	79
5.2.2 Modificaciones referidas a la ley del Impuesto al Valor Agregado.....	80
5.2.3. Modificaciones vinculadas a la Ley del Impuesto de Solidaridad.....	83
5.3. Aplicación de exenciones pertenecientes a otros cuerpos normativos.....	83
5.4 Fundamentos constitucionales de las modificaciones propuestas.....	85
5.5. Substitución de la protección estatal por una asignación presupuestaria.....	88
5.6. Substitución de la protección estatal por el financiamiento de Proyectos específicos.....	89
CONCLUSIONES.....	91
RECOMENDACIONES.....	93
BIBLIOGRAFÍA.....	95



INTRODUCCIÓN

En el año 2009 Guatemala se encontraba en recesión, la población sufría la violencia de un desarrollado crimen organizado y un alto grado de impunidad y corrupción; La indiferencia y pérdida de la capacidad de asombro de los ciudadanos, producto de la falta de recuperación de la memoria histórica y desconocimiento de los derechos, y la incapacidad del Estado de reactivar la economía e imposibilidad de apertura del mercado producto de la falta calidad del gasto público agravaban una realidad ya difícil de soportar. La preocupación por todos estos problemas en especial por el poco desarrollo económico de las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan es lo que motiva la presente investigación que consiste en determinar si las exenciones fiscales otorgadas al movimiento cooperativista cumplen con los fines de su creación.

La hipótesis planteada en el presente trabajo de tesis es: Las exenciones fiscales otorgadas por la Ley a las cooperativas son ineficaces para las cooperativas agrícolas del Municipio de Ixcan del departamento del Quiché, la cual fue comprobada estableciendo la ineficacia desde un punto de vista general, práctico, jurídico y económico.

El objetivo de esta tesis es:

Determinar la ineficacia de las exenciones fiscales desde el punto de vista práctico, jurídico y económico.

Las exenciones fiscales en forma general constituyen beneficios o dispensas fiscales otorgados por la ley que han sido legislados para beneficiar a determinados sujetos o desgravar ciertos actos o acciones que si bien es cierto pueden constituir el hecho generador de un tributo al ser cotejados con la realidad deben gozar de esta dispensa en pos de fines político económicos o en cumplimiento del principio de justicia tributaria.

Actualmente las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán y en general el movimiento cooperativo puede hacer un uso limitado y muchas veces ineficaz de este tipo de beneficios fiscales, beneficios que son ampliamente utilizados por muchos otros tipos de sujetos pasivos tributarios, resaltando en la práctica la falta de positividad de las normas jurídicas y una clara violación al principio de generalidad y de justicia tributaria.

El presente trabajo, se desarrolla en cinco capítulos: En el primero, se analiza la evolución histórica, concepto, definiciones y clases de las exenciones fiscales; en el segundo, se dan a conocer los conceptos básicos sobre cooperativismo y derecho tributario; en el tercero se estudia la evolución histórica y la forma en que estas entidades pueden aplicar las exenciones fiscales; en el cuarto, se analiza el conflicto que existe en la aplicación de las exenciones fiscales; y, finalmente en el quinto, se estudia y se dan a conocer las posibles soluciones a la ineficacia de las exenciones fiscales para las cooperativas de la población de Ixcán.

Esta tesis se realizó basada en la teoría del hecho imponible y de los ingresos públicos, principios de la imposición, utilizando los métodos analítico, para desmenuzar y seleccionar los conocimientos principales encontrados en los libros, el sintético, para reunir y sintetizar los principales conocimientos adquiridos, el inductivo, útil al estudiar y seleccionar casos particulares con el objeto de elevarlos a conocimientos generales y deductivo, al estudiar y analizar los conocimientos generales cuyas características y elementos puedan ser aplicados para elaborar la presente investigación; y las técnicas de investigación bibliográfica, de lectura, notas al margen, fichaje, subrayado, resúmenes y técnica de campo.

Este trabajo tiene como finalidad ser un aporte teórico para que las cooperativas agrícolas mejoren su desarrollo económico y los cooperativistas puedan comprender conceptos básicos en materia tributaria, y exigir el goce y reforma de las exenciones que por derecho les corresponden.



CAPÍTULO I

1. Las exenciones fiscales

1.1. Evolución histórica de las exenciones fiscales

Los tributos, fueron creados con el objeto de obtener fondos para que el Estado pudiese cumplir con sus funciones.

En Grecia, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la prosecución del bien público. En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la Ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron, fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos.

En tiempos de guerra los atenienses creaban un impuesto conocido como Eisfora, nadie estaba exento de él y era usado para pagar gastos especiales de guerra. Los griegos fueron una de las pocas sociedades capaces de anular el impuesto una vez que la emergencia de guerra había pasado. Cuando por el esfuerzo de guerra se generaban ingresos adicionales, el excedente era utilizado para devolver el impuesto



cobrado.

En Grecia, el tributo se cumple de una forma voluntaria, como una colaboración, el Estado griego distribuía e invertía en forma responsable los ingresos adquiridos.

Para el imperio romano lo único importante era obtener fondos que le fuesen suficientes, sin tomar en cuenta ningún otro factor. A finales del Siglo III, Roma formalizó la venta de plazas al mejor postor; el gobierno a cambio de una cantidad determinada de dinero vendía una jurisdicción territorial a un individuo o individuos que se encargarían de cobrar los impuestos dentro de ese territorio. El comprador de la plaza asumía los riesgos, pero a cambio podía quedarse con el excedente generado de los impuestos cobrados.

Desde los tiempos más remotos, los altos impuestos son considerados por los historiadores como una de las principales causas de guerras, revoluciones y decadencia de las grandes civilizaciones.

Las exenciones fiscales como expresión de poder, fueron utilizadas por organizaciones históricamente poderosas e influyentes.

En la época de la colonia como consecuencia de su gran poder económico e influencia sobre la sociedad, la iglesia católica se encontraba exenta de pagar impuestos, muchas veces hubo luchas de poder entre gobierno e iglesia.

Las exenciones también fueron utilizadas como medio de pago por parte del Estado a favor de acreedores particulares, con la desventaja que estas exenciones totalmente subjetivas, tendían a extenderse y finalmente perpetuarse en el tiempo.

Conforme se van desarrollando las ciencias, sobre todo la economía y las ciencias políticas, los objetivos de los tributos van cambiando y empiezan a utilizarse las exenciones con fines económicos y políticos.

Montesquieu ¹ indica que: las condonaciones de tributos, no logran mejorar la situación de los que no pueden pagarlos, y que por el contrario, empeora la situación económica de aquellos a los que se les recarga el pago de los impuestos del insolvente.

A mediados del Siglo XIX las exenciones con fines extrafiscales (fines políticos o económicos) inciden en la economía de los países, cobrando fuerza el principio de justicia social, que consiste en desgravar a las clases económicas desfavorecidas distribuyendo la carga tributaria dentro de los sujetos con capacidad económica suficiente para cubrirlos y utilizar los recursos obtenidos para mejorar la situación económica de la población a través del gasto público y la distribución de la riqueza.

En la actualidad, las exenciones fiscales son parte de casi todas las normas jurídicas que crean impuestos, sin excluir que pueden ser creadas en forma específica para cumplir fines extrafiscales y con la creciente corrupción hasta personales.

¹ Montesquieu; *De l'esprit des lois*; Pág.152.



1.2 Concepto

Las exenciones tributarias tienen su origen en el poder de eximir de Estado, poder que forma parte de la dualidad naturalmente necesaria de poder gravar y poder eximir, ambas opuestas, de aplicación excluyente, pero complementarias, pues no se podría concebir la idea de que el Estado pueda gravar y no pueda eximir, o viceversa. De tal forma, ambos poderes están sujetos a normas jurídicas que contienen los principios y límites que les son aplicables.

En la legislación, estos límites los establece claramente el Artículo 63 del Código Tributario, que literalmente establece: "Requisitos. La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración. Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años".

Esta equivalencia o correspondencia puede no ser absoluta, pueden existir casos muy específicos y excepcionales en los que se tiene la potestad de eximir, sin que por esto se tenga la facultad de gravar con iguales alcances, estos casos son conocidos en la legislación argentina, en los que se puede eximir a un sujeto en forma absoluta de todos los impuestos, sin que por ello exista la posibilidad de que el Estado pueda aplicar por su sola disposición la totalidad de los mismos.



Todo ciudadano tiene el deber de contribuir con los gastos del Estado, sin embargo, la obligación jurídica tributaria nace con la realización del hecho impositivo, que implica la sujeción del sujeto pasivo a una norma jurídica que le impone la obligación de pagar una cantidad de dinero a título de tributo (efecto principal) y demás obligaciones formales (obligaciones accesorias), esta obligación solamente es exigible cuando el obligado practica la determinación de la obligación tributaria en forma voluntaria, o cuando lo hace la administración pública con base en datos aportados por el obligado o presunciones.

La exención nace en forma simultánea con la obligación tributaria, formando parte del hecho imponible pues lo define delimitando aquellos hechos que pese a ser considerados como generadores, no hacen surgir la obligación tributaria.

Tanto en la doctrina como en la legislación, se ha hecho la distinción entre el poder que tiene el Estado y el que tienen los órganos desconcentrados y autónomos. Distinción que puede observarse sobre todo en países federados, en cuyo caso cada Estado tiene la posibilidad de gravar y de eximir, sin mermar por ello el poder tributario del gobierno central. En el caso de Guatemala, el único órgano que puede crear tributos o eximir del pago de los mismos es el Congreso de la República.

Históricamente existen muchos países que al hacer uso de su facultad de eximir con fines extrafiscales, han generalizado este tipo de exenciones como parte de la política económica para lograr un estímulo en el establecimiento de capitales extranjeros o para favorecer empresas privadas que prestan servicios públicos.

Sainz ², desarrolla el gran problema de la justicia o injusticia de la exención tributaria cuando tiene fines extrafiscales, exponiendo el uso desvirtuado y hasta desmedido que se le ha dado a esta clase de exenciones y la creencia errónea de que ellas puedan ser la solución a una gran cantidad de problemas. Este tipo de exenciones así como pueden ser de gran utilidad, también pueden afectar en forma directa la economía, interviniendo en la libre competencia entre empresas exentas y no exentas.

Las exenciones objetivas son sin duda alguna una excepción a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación y es por ello que su creación debe ser ajena al mero discrecionalismo de las autoridades y fundamentarse en razonamientos económicos y jurídicos.

Actualmente existen una gran cantidad de opiniones en contra y a favor de la prohibición de las exenciones fiscales con fines extrafiscales, especialmente cuando favorecen los intereses de determinados sujetos, pues de esta manera crean verdaderos privilegios económicos.

De acuerdo al principio de legalidad y el principio de reserva legal, los tributos y las exenciones fiscales sólo podrán ser creadas por una ley, esto no se refiere a que en cada caso particular deba de crearse una ley, sino que cada exención debe de encontrar su fundamento en una norma jurídica.

A esto se refiere el Artículo tres del Código Tributario, cuando regula en su parte

² Sainz de Bujanda, Fernando; **Análisis jurídico del hecho imponible**; Pág. 197.

conducente: “Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria... 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales...”.

En algunos casos, las exenciones estarán previstas en normas jurídicas contenidas en leyes particulares sobre impuestos, otras veces se emitirán normas que tienen un alcance general que concretan las condiciones y requisitos para el otorgamiento del beneficio y se deja al criterio de la administración pública la apreciación de los casos particulares, y en otros casos las exenciones se concretan en un contrato celebrado entre la administración pública y el obligado en la relación jurídica tributaria.

Para autores como Giuliani³ el no estar exento es un elemento material esencial para que pueda producirse el hecho generador, de tal manera que la no sujeción a la norma tributaria que contiene el hecho generador es producto de la no concurrencia de los presupuestos materiales esenciales, además relaciona el concepto de inmunidad con las exenciones tributarias establecidas en la constitución, aunque en esencia implican la no sujeción.

En el mismo sentido Jarach⁴ expone que: las verdaderas exenciones tributarias son siempre subjetivas, pues aunque para el sujeto pasivo se verifique el hecho generador no están sujetos al cumplimiento de la obligación tributaria, las exenciones objetivas

³ Giuliani Fonrouge, Carlos; **Derecho financiero**; Pág. 288.

⁴ Jarach, Dino; **El hecho imponible**; Pág. 197.

son excepciones a la generalidad del presupuesto del hecho generador, y ambas se distinguen de todas aquellas exclusiones de obligaciones fiscales que por su propia naturaleza, no pueden atribuirse a una determinada categoría de sujetos, y que no son más que la aplicación de la técnica legislativa para determinar el presupuesto de hecho del impuesto. (Como ejemplo se podría citar que se eximiera de la obligación de pagar el Impuesto de Solidaridad a las personas individuales.)

El Artículo 65 del Código Tributario, regula lo anteriormente expuesto en su parte conducente de la siguiente forma: “Alcance de las exenciones tributarias. Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.”.

De esta forma Jarach⁵ desarrolla la llamada doctrina de la inmunidad fiscal del Estado y de sus dependencias, la que constituye una aplicación general del principio de la no atribuibilidad de los hechos imponibles a una cierta categoría de sujetos, por la naturaleza común de todos los hechos imponibles en relación a su causa jurídica (la causa jurídica de todo tributo es el financiamiento del gasto público).

El primer y más importante caso en este tipo de exención, está constituido por la inmunidad que tienen las entidades públicas y sus dependencias.

⁵ Jarach; **Ob. Cit.**; Pág. 202.

Actualmente y en forma general, se admite que la inmunidad corresponde a las entidades públicas, sólo cuando ejercitan los poderes soberanos y no cuando ejercen actividades económicas, comerciales o industriales.

En relación a las exenciones fiscales, se puede decir que la soberanía es un presupuesto esencial tanto de la imposición como de la exención, siendo la cualidad que permite al Estado prever las obligaciones que corresponden a los sujetos que se encuentran contemplados en determinadas situaciones, por lo que, si el legislador no prevé eximir al Estado o a sus entidades descentralizadas o autónomas en determinadas leyes tributarias, estos estarán sujetos a las mismas sin que esta disposición constituya disminución alguna a su soberanía.

La causa jurídica de todo tributo está directamente relacionada con la capacidad contributiva, que no es más que la capacidad que debe de tener el obligado para poder distraer una suma de dinero de sus necesidades y destinarla a la contribución del gasto público.

El hecho imponible, tiene sin duda alguna una naturaleza económica que se desprende de la actividad realizada por el sujeto pasivo o simplemente de su situación económica, y que está íntimamente relacionada con la capacidad contributiva del mismo.

La inmunidad fiscal de las entidades públicas y de sus dependencias, no es más que la consecuencia lógica de la relación entre la naturaleza económica del hecho imponible, la capacidad contributiva de los órganos de la administración pública y la causa jurídica



de los tributos.

En relación a la inmunidad fiscal del Estado y de sus entidades descentralizadas y autónomas Jarach expresa: “constituye un dogma jurídico tributario, en relación a la misma naturaleza del hecho imponible, que por su causa, no es, sin contradicción lógica, atribuible a esa clase de sujetos. Sólo se puede admitir excepcionalmente la imposición de ellos, cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas, sometiéndola al mismo régimen jurídico y económico.”⁶

Lógicamente la inmunidad anteriormente desarrollada, no podrá aplicarse a las tasas cuya causa jurídica no está relacionada con la capacidad contributiva, sino con la prestación de un servicio por el sujeto activo de la relación jurídica tributaria a favor del sujeto pasivo de la misma.

La inmunidad puede aplicarse sin duda alguna a los impuestos, sin embargo es complicada su aplicación a las contribuciones, pues son una forma intermedia de tributo, por una parte parecida al impuesto porque tiene como hecho generador el beneficio indirecto recibido por parte del sujeto pasivo derivado de una obra, servicio o un gasto público, demostrando una especial capacidad contributiva, y por otra parte parecido a la tasa porque se deriva del servicio prestado por el sujeto activo al sujeto pasivo.

⁶ Ibid. Pág. 200.

Cuanto más directa, estrecha o proporcional sea la relación que existe entre el presupuesto de hecho y el servicio, se considera que se asemeja más a la tasa, de otra forma si su relación es más cercana, proporcional o estrecha en relación a la capacidad contributiva generada, se considera más un tributo.

Si sólo se considera el punto de vista económico de la exención tributaria, podría comprender todos aquellos mecanismos que permite reducir la carga tributaria, pero no es adecuado ni correcto considerar exenciones a todas las medidas desgravatorias (bonificaciones, deducciones...), que se conectan con los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

Los beneficios fiscales, tienen más una connotación económica que jurídica y puede perjudicar el análisis de la institución si se adecúa a las exenciones.

El efecto característico de la exención tributaria es la eliminación de la obligación tributaria principal, pero no es el único por lo que no se puede asociar siempre con la exención.

Al realizarse el hecho generador nace la obligación tributaria, la cual está compuesta por una obligación principal o material (la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero en calidad de tributo) y obligaciones formales (en este caso la obligación de declarar a la administración la realización del hecho generador), por ello es que no se puede decir que la exención tributaria al eliminar el efecto principal del hecho impositivo elimina también todo vínculo con la administración tributaria.

La realización del hecho impositivo cuando no es aplicable la inmunidad implica la sujeción a la norma tributaria, la que no consiste en pagar una suma de dinero en calidad de tributo, (tampoco lo niega ni constituye una excepción al mismo), sino se manifiesta y desarrolla en obligaciones distintas a la principal, concluyendo así que el efecto principal de las mismas no afecta las obligaciones formales.

El Organismo Legislativo, es el encargado de determinar que hechos o personas están obligadas a contribuir al gasto público, esta libertad no puede ser limitada por exenciones entendidas como derechos adquiridos de los obligados (derecho subjetivo que se integra al patrimonio de una persona), pues las exenciones no son más que un elemento de la obligación tributaria, un elemento que ayuda a delimitar la obligación y a determinar los hechos y sujetos sometidos a la misma; el poder Legislativo es el único competente para variar o modificar los hechos generadores y en consecuencia las exenciones relacionadas con ellos, siempre que no procedan en forma arbitraria sino con fundamentos jurídicos, lógicos y económicos adecuados. Sólo si existiera un interés público dominante o de mayor entidad puede el legislador modificar, no arbitraria sino justificadamente, los elementos definitorios de la relación jurídica obligacional.

1.3. Definiciones de exención tributaria

El Artículo 62 Código tributario, lo define así: “Exenciones es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.”

“Condición neutralizante del pago del tributo después de acaecido el hecho generador, con lo que expresa el significado de la exención, que es neutralizar el efecto del hecho generador, persiguiendo que el contribuyente no haga efectivo el pago del tributo, aún siendo obligado al mismo, pero materialmente está teóricamente dispensado.”⁷

“Instituto jurídico destinado a delimitar la relación jurídica obligacional que surge de la realización del hecho imponible, cuyo efecto principal es el de impedir que surja la obligación de pago de un tributo.”⁸

1.4. Características de las exenciones tributarias

Son las siguientes:

a. **Legalidad:** Debido a que sólo la Ley puede crear los tributos, las exenciones deben tener su fundamento en una norma jurídica. Esta característica está directamente relacionada con el principio de legalidad, tomando en cuenta que es una excepción al principio de generalidad de los presupuesto de hecho y no debe dejarse la libertad de crearlas a discreción de los funcionarios públicos por el peligro que representaría su excesivo, o infundamentado uso.

b. **Irretroactividad:** Las exenciones al ser un elemento delimitante y determinante de la obligación tributaria están directa y forzosamente vinculados al supuesto de hecho del

⁷ Villegas, Héctor; **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**; Pág. 281.

⁸ Carrera Raya, Francisco José; **Manual de derecho financiero**, volumen II; Pág. 26.

que forman parte, no pueden en ningún momento tener un efecto retroactivo, pues no son disposiciones independientes y tampoco pueden aplicarse a tributos de posterior creación.

c. Temporalidad: La existencia de la exención se encuentra determinada por la vigencia de la norma que la regula, algunos autores consideran que una excepción a la temporalidad de la misma son las inmunidades, es decir aquellas exenciones que se encuentran establecidas en la norma constitucional.

1.5. Clasificación de las exenciones tributarias

Existen diversas clasificaciones las cuales varían de acuerdo a los autores que las proponen, a continuación presento las que considero más importantes:

A. Clasificación según Giuliani⁹

1) Exenciones en leyes tributarias: Las leyes tributarias de la nación, contienen normas que en algunos casos son de carácter permanente y en otros importan delegaciones transitorias y condicionales, estas pueden ser:

a) Normas permanentes.

b) Autorizaciones transitorias.

⁹ Giuliani; **Ob. Cit.**; Pág. 292.

2) Exenciones de fomento: Otorgadas para estimular la radicación de nuevas industrias o como medio de propiciar el desarrollo de ciertas actividades, que se consideran de interés general y se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a. De fomento industrial.
- b. De estímulo a determinadas actividades.

3) Por su forma pueden ser:

a) Por aplicación directa de una ley.

b) Por decreto fundado en ley.

c) Por contrato suscrito en virtud de una ley regulatoria y pueden ser:

i. Permanentes o transitorias: Según el tiempo de duración del beneficio.

ii. Condicionales o absolutas: Cuando se hallan subordinadas a circunstancias o hechos determinados, o no lo están.

iii. Totales o parciales: Según que comprendan todos los impuestos o solamente uno o algunos de ellos.

iv. Subjetiva u objetivas: Si son establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o teniendo en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio.

B. Clasificación de acuerdo con Monterroso ¹⁰

1. Constitucionales: Son las establecidas en la Constitución.
2. Económicas: Son las establecidas para el beneficio y desarrollo de un sector económico determinado del país.
3. Con fines sociales: Otorgadas con el fin de promover el desarrollo de grupos sociales, que contribuyen al desarrollo cultural, deportivo, o educativo de la población.
4. Objetivas: Son aquellas exenciones que se otorgan atendiendo a ciertas cualidades y características del objeto de gravamen.
5. Subjetivas: En lo relativo a las subjetivas, establece la doctrina que se norman en función de la persona sujeto del impuesto para quien se neutralizará el efecto del hecho generador realizado, y por cuya materialización no se pagará el tributo generado.

¹⁰ Monterroso Velásquez, Gladys; **Fundamentos tributarios**; Pág. 144.



6. Absolutas: 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.

C. Clasificación de conformidad con Carrera ¹¹

- a) Subjetivas: Suponen que, aún habiéndose realizado la hipótesis o presupuesto de hecho, la obligación no surge porque el legislador estima oportuno que el mandato que implica aquélla, no opera o es irrelevante respecto de las personas determinadas.
- b) Objetivas: Afectan no tanto al mandato como a la hipótesis, y esto porque no puede haber mandato si no se ha realizado la hipótesis.
- c) Temporales: Cuando tienen fijado un lapso de tiempo.
- d) Indefinidas: Establecidas sin concretar plazo de tiempo alguno.

¹¹ Carrera; **Ob. Cit.**; Pág. 27.





CAPÍTULO II

2. Conceptos básicos sobre cooperativismo y derecho tributario

A continuación se presentan algunos conceptos necesarios para la adecuada comprensión del problema planteado en el presente trabajo de tesis:

El cooperativismo, es el movimiento que pretende agrupar a las personas en forma dinámica a través de la ayuda mutua y el esfuerzo, con la finalidad de contribuir en el proceso socio-económico, propiciando cambios en el desarrollo de las comunidades y por ende en el desarrollo económico nacional.

La cooperativa es una sociedad formada por personas con intereses afines, (económicos y sociales), organizada voluntariamente por un grupo de personas para servirse a sí mismas y a la comunidad. Su desarrollo tiene como base la ayuda mutua y seguridad de que sus socios trabajarán juntos para el bien común, permitiendo a sus integrantes mantener el control de la misma.

De acuerdo al Artículo dos de la Ley General de Cooperativas que literalmente establece: "Las cooperativas debidamente constituidas, son asociaciones titulares de una empresa económica al servicio de sus asociados, que se rigen en su organización y funcionamiento por las disposiciones de la presente ley. Tendrán personalidad jurídica propia y distinta de la que sus asociados, al estar inscritas en el registro de cooperativas."



2.1.1. Objetivos de las cooperativas

Básicamente son tres y pueden definirse de la siguiente forma:

- a. De servicio: Ofrecer productos y servicios que permitan satisfacer las necesidades de sus asociados o consumidores, en condiciones favorables y apropiadas.
- b. Social: Proteger los intereses de cada uno de los asociados, comunidad y gobierno, a través de la práctica de buenas relaciones humanas. Elevar el nivel educativo, cultural, etc., de los asociados de la comunidad en donde tiene su campo de operación.
- c. Económico: Ayudar a mejorar la capacidad económica de sus asociados.

2.1.2. Principios cooperativos

Los principios son los razonamientos fundamentales, en virtud de los cuales los sujetos pueden dirigir sus acciones y son la base sobre la cual toman sus decisiones; las cooperativas tienen los siguientes principios:

- a. Adhesión libre: Es libre el ingreso de cualquier persona que crea en la filosofía y los principios de la cooperación y cumpla con los requisitos mínimos de ingreso. A nadie se le puede negar el ingreso de una forma prejuiciosa o caprichosa de ninguna clase, tampoco puede retenérsele u obligársele a formar parte de la misma.

- b. Control democrático: El gobierno de la cooperativa, corresponde a los socios quienes participan en forma personal o a través de sus representantes en la toma de las decisiones que podrían afectarles como sociedad.

- c. Neutralidad política y religiosa: Las cooperativas no profesan religión alguna, ni representan intereses ni ideologías políticas.

- d. Interés limitado sobre el capital: Su objeto no es lucrar a través de intereses sobre capital sino apoyar a sus asociados.

- e. La distribución de sobrantes es proporcional: Al finalizar el ejercicio se distribuirán equitativamente los excedentes acumulados.

- f. Educación continua: Es indispensable para el buen funcionamiento de las cooperativas que se eduque en forma integral a los cooperativistas, para que puedan conocer, ejercitar y exigir sus derechos y cumplir con las obligaciones que les corresponden.

2.1.3. Principios contenidos en la Ley General de Cooperativas

El Artículo cuatro de la Ley General de Cooperativas, regula: “que para que las agrupaciones puedan considerarse como cooperativas deben de cumplir los principios siguientes:

- a. Procurar el mejoramiento social y económico de sus miembros mediante el esfuerzo común.
- b. No perseguir fines de lucro, sino de servicio a sus asociados.
- c. Ser de duración indefinida y de capital variable, formado por aportaciones nominativas de igual valor, transferibles sólo entre los asociados.
- d. Funcionar conforme a los principios de libre adhesión, retiro voluntario, interés limitado al capital, neutralidad política y religiosa e igualdad de derechos y obligaciones de todos sus miembros.
- e. Conceder a cada asociado un solo voto, cualquiera que sea el número de aportaciones que posea. El ejercicio del voto podrá ser delegado, cuando así lo establezcan los estatutos.
- f. Distribuir los excedentes y las pérdidas en proporción a la participación de cada asociado en las actividades de la cooperativa.
- g. Establecer un fondo de reserva irrepartible entre los asociados; y
- h. Fomentar la educación e integración cooperativa y el establecimiento de servicios sociales.”



2.1.4. Clasificación de las empresas cooperativas

- a.** Cooperativas de ahorro y crédito: Recaudan los ahorros de sus asociados y conceden préstamos en condiciones favorables de interés, facilidades de pago y rapidez en los trámites.

- b.** Cooperativas de consumo: Son las que intervienen en la compraventa y distribución de artículos de primera necesidad para sus asociados.

- c.** Cooperativas de vivienda: Por medio de éstas un grupo de personas realizan las gestiones necesarias para la adquisición de terrenos, la construcción y mantenimiento de inmuebles.

- d.** Cooperativas de producción: Tiene por objeto principal fabricar, producir y comercializar conjuntamente un artículo o producto.

- e.** Cooperativa de mercadeo: Se dedica a la comercialización de los productos de sus asociados.

- f.** Cooperativas de servicio de salud: Se organizan con el objeto de proporcionar a sus asociados servicios de atención médica, hospitalización, dispensario, etc. .

- g.** Cooperativas forestales: Pretenden el aprovechamiento racional de los recursos naturales, sus asociados participan activamente en el fomento y tecnificación del

sistema de cultivos y explotación de terrenos forestales para aumentar su producción.

- h. Cooperativas de recreación y turismo: Tienen como propósito el proporcionar instalaciones recreativas a sus socios y desarrollar actividades relacionadas al turismo.

2.1.5. Clasificación de las empresas cooperativas de conformidad con la Ley General de Cooperativas

La Ley General de Cooperativas, el Artículo cinco establece que: “las cooperativas podrán desarrollar cualquier actividad lícita comprendida en los sectores de la producción, el consumo y los servicios, compatible con los principios y el espíritu cooperativista, y presenta la siguiente clasificación:

- a) Cooperativas especializadas: son las que se ocupen de una sola actividad económica, social o cultura, tales como agrícolas, pecuarias, artesanales, de comercialización, de consumo, de ahorro y crédito, de transportes, de vivienda, de seguros, de educación.
- b) Cooperativas integrales o de servicios varios: son las que se ocupan de varias de las actividades económicas, sociales o culturales, con el objeto de satisfacer necesidades conexas y complementarias de los asociados.



- c) Federaciones: cooperativas de segundo grado formadas por cooperativas de primer grado, que se dediquen a actividades semejantes. No podrá haber más de una federación de la misma naturaleza.
- d) Confederaciones: cooperativa de tercer grado, integrada por Federaciones, tendrá carácter representativo del movimiento cooperativo nacional.”

2.2. Derecho tributario

“El Derecho Tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, normándolos en sus distintos aspectos.”¹²

2.2.1. Contenido del derecho tributario

El derecho tributario comprende una parte general y una parte especial, la parte general comprende las normas jurídicas, que son aplicables a todos los tributos, contenidas en el Código Tributario. La parte especial estudia las obligaciones tributarias de cada uno de los tributos contenidas en las normas jurídicas específicas y particulares de cada uno.

¹² Villegas; **Ob. Cit.**; Pág. 133.

2.2.2 Principios fundamentales del derecho tributario

1. De legalidad y reserva de ley: El principio de legalidad y de reserva legal regulados en el Artículo cinco de la Constitución Política de la República, establecen que: “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella.”. Asimismo el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, en su parte conducente establece que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

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



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

2. De capacidad de pago: Consiste en que los tributos deben ser creados tomando en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes a quienes va dirigido.

3. De igualdad: De acuerdo con este principio, las leyes deben de tratar con igualdad a los que se encuentran en igualdad de condiciones.

4. De generalidad: Establece que la Ley es de aplicación general y se limita a través del principio de capacidad del pago.

5. De proporcionalidad: Indica que la obligación de contribuir con los gastos del Estado debe estar limitada para que esta obligación no interfiera con el derecho de propiedad.

6. De irretroactividad: Principio que establece que las leyes tributarias regirán para el futuro, sin embargo estas tendrán un efecto retroactivo si suprimen infracciones o establecen sanciones más benignas, siempre que representen un beneficio al infractor y no afecten resoluciones o sentencias firmes.

7. De prohibición de doble tributación: Prohíbe que los tributos tengan un efecto confiscatorio y que exista la múltiple tributación. La doble o múltiple tributación, consiste en que el mismo contribuyente está obligado al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, en un mismo periodo impositivo.



8. De confidencialidad: Regulado en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República, indica que es punible revelar lo relativo al pago de impuestos, la confidencialidad es la reserva de la información recabada por el auditor o funcionario en la realización de su labor de fiscalización.

9. De no confiscación: Prohíben la confiscación tributaria consistente en la presión excesiva ejercida sobre el sujeto pasivo de una obligación tributaria, obligándolo a desprenderse de sus bienes para poder cumplir con su obligación pecuniaria y afectando la propiedad privada.

10. De equidad y justicia tributaria: Consiste en que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, entendiendo por equidad y justicia el principio aristotélico de dar a cada uno lo que le corresponde.

2.2.3. Relación jurídico tributaria

“Vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”¹³

El Artículo 14 del Código Tributario, define el concepto de la obligación tributaria de la siguiente manera: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo

¹³ Giuliani; **Ob. Cit.**; Pág. 352.

y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto de hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”

a. Sujetos de la relación jurídica tributaria

a) Sujeto activo: Es el Estado quien puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, como titular de la potestad tributaria (capacidad de crear y exigir el pago de los tributos).

b) Sujeto pasivo: Obligado ante el Estado a dar cumplimiento a la obligación tributaria.

- **Contribuyentes:** Sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, por haber realizado el hecho generador del tributo.
- **Deudores:** Responsables del pago de la obligación tributaria, por ser titulares de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto.
- **Agentes de retención:** Responsables del pago del impuesto, por haber retenido el pago del impuesto al sujeto pasivo.
- **Agentes de percepción:** Responsables del cumplimiento de la obligación jurídica pecuniaria, por haber percibido el pago del impuesto del sujeto pasivo de la relación

jurídica tributaria.

- Responsables: Responsables del pago del impuesto de una obligación jurídica tributaria de un tercero sujeto pasivo de una relación jurídica tributaria.
 - Obligados por deuda ajena: No tienen el carácter de contribuyente o deudor y son responsables del pago del impuesto por disposición legal.
 - Obligados por representación: Responsables del pago del impuesto de un sujeto pasivo al cual representan sin que por ello pueda ser afectado su patrimonio, salvo en caso de dolo.
- c) Hecho generador o hecho imponible: supuesto jurídico que al ser efectivamente realizado da nacimiento a una obligación jurídica tributaria.

Los elementos del hecho impositivo son:

- Objeto impositivo: El objeto del hecho generador, es gravar situaciones específicas para obtener recursos económicos para que el Estado pueda cumplir con sus objetivos y obligaciones.
- Tipo impositivo: Porcentaje establecido en cada uno de los tributos y que será aplicado a la base impositiva, para calcular el monto de la obligación tributaria.



- Base impositiva: Monto establecido a través de la cuantificación del hecho imponible.
- Elemento temporal: Momento en que se tiene por realizado el hecho generador.





CAPÍTULO III

3 Evolución histórica de las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan y forma en que las mismas actualmente pueden aplicar las exenciones fiscales otorgadas por la Ley

3.1. Evolución histórica de las cooperativas

El movimiento cooperativo comienza casi simultáneamente en dos lugares de Ixcan, en ese tiempo llamados Ixcan Grande e Ixcan Pequeño o Chiquito, a continuación se expone el desarrollo histórico de las mismas en cada uno de estos lugares.

a) Movimiento cooperativo en Ixcan Grande

Inicia en 1966, el cual es creado por gente que bajó a esa región, huehuetecos de varios municipios, apoyados por los sacerdotes de la orden Maryknoll que trabajaban entonces en Huehuetenango.

El primero que inició el movimiento en el llamado sector uno de Ixcan Grande fue el sacerdote Edward Doheny, un irlandés que recibió su capacitación sobre cooperativas fundamentalmente en Israel, en donde visitó los Kibutz y trató de implementar una construcción similar en Ixcan Grande. Los primeros micro proyectos de cooperativas estaban ordenados en función del famoso dibujo de rueda de carreta, en el centro de la rueda se localizaban los servicios públicos, alrededor de esta plaza se ubicaban las

viviendas de los asociados y a partir de las viviendas, siguiendo los ejes la rueda, se ubica la tierra destinada a cada una de las familia, en algunas regiones de Israel este modelo es muy práctico y eficiente sobre todo si son lugares planos, y están bien comunicados, pero en Ixcán Grande de hecho no dieron resultados porque, lamentablemente es una región quebrada e incomunicada, las comunidades de Ixcán no tenían nada que ver con la orografía, el clima y las comunicaciones del desierto palestino.

Esencialmente, fracasaron porque los accidentes geográficos hacían difícil la comunicación entre los centros y el número de integrantes, normalmente con 16 ó 24 familias, no podía por sí solos prestar los servicios públicos básicos llegando a extremos de no contar siquiera con un promotor de salud.

Aunque contaban con el apoyo del sacerdote Doheny y varios colaboradores norteamericanos que los capacitaban para prestar por sí mismos dichos servicios, después de dos años los 14 centros creados fueron cerrados.

Los sacerdotes Maryknoll envían a mediados de 1968 al sacerdote William Woods a Ixcán Grande, al ver que el modelo utilizado para los proyectos cooperativos no es práctico, decide crear parcelamientos más grandes, reuniendo de esta forma a poblaciones de 300, 400 o hasta 600 familias con capacidad para prestar todos los servicios básicos, pero eso los lleva a otro inconveniente, cada campesino recibía un número de parcelas determinado por los sacerdotes Maryknoll, localizadas a una distancia enorme del centro de servicios, y eso producía una disgregación, el que tenía

sus parcelas a dos o tres horas de distancia del centro urbano, lógicamente no podía ir y regresar todos los días, no podía hacer uso de los servicios del centro urbano y atender las parcelas, este problema provocaba que los campesinos se retiraran a vivir a las parcelas que les habían sido asignadas, creándose parcelamientos divididos como núcleos, en ellos podían haber 15 ó 20 familias, aplicar este modelo fue como irse de un extremo al otro, de un modelo que utilizaba construcciones sociales muy pequeñas a un modelo que agrupaba una cantidad enorme de familias, ninguno de los dos funcionó.

Utilizando el modelo de pequeñas ciudades, el sacerdote William Woods, fundó 13 de los llamados mini centros dentro de los cuales se encuentran: Ixcán Grande, Mayaland, Xalbal, Pueblo Nuevo, Cuarto Pueblo, Los Ángeles, etc...

La cooperativa Ixcán Grande, promovió de la idea que gente del Altiplano bajara a Ixcán para conseguir tierra; muchas de las tierras habían sido compradas por los sacerdotes Maryknoll y otras habían sido asignadas por el Instituto Nacional de Transformación Agraria (INTA), quien las había cedido a cambio de ayudar con la tarea de medición.

La cooperativa Ixcán Grande poseía una gran cantidad de terreno, por lo que se formaron dentro de la misma varios parcelamientos que con el paso del tiempo deciden separarse de ella y forman sus propias cooperativas.

Durante los años 60 y 70, el movimiento cooperativo no recibe ningún tipo de ayuda económica o jurídica, lo que les proporciona el Instituto Nacional de Cooperativas es: Papelería, formularios y modelos de los estatutos y asistencia para concretar la

constitución de las diferentes cooperativas.

Desde un principio, el movimiento cooperativo es visto por algunos de los funcionarios públicos como manifestaciones del comunismo, grupos subversivos, algunos decían que su objetivo era subvertir el orden institucional, en cuanto el movimiento cooperativo crece y comienza a hacerse fuerte creciendo el número de asociados, empieza realmente a verse como un instrumento subversivo, e incluso hay acusaciones de pertenecer al movimiento guerrillero a partir del año 72, que es cuando en la región nace el dicho movimiento, (el sacerdote William Woods es asesinado mientras manejaba su avioneta, al recibir el disparo de una bazuca el 20 de octubre de 1966).

b) Movimiento cooperativo en Ixcán Pequeño

Casi simultáneamente el sacerdote Luis Guirriaran llega a Guatemala en 1961, al principio se encarga de decir la misa los domingos en San Antonio y Patzité. Después de un tiempo se da cuenta que lo importante de su trabajo es la preparación de los feligreses para que pudiesen defender sus derechos.

Todo empieza en agosto de 1962, cuando los integrantes de la Diócesis del Quiché solicitan su ayuda para organizarse en cooperativa, consigue una beca en Canadá en donde empieza su preparación sobre cooperativismo, desarrollo y educación de adultos en la Universidad de San Francisco Javier, Nueva Escocia, Canadá, a su regreso forma una cooperativa privada de ahorro y crédito, una textil, una de consumo y los grupos de estudio cooperativista.



La primera cooperativa que se crea es la de Santa Cruz del Quiché, la que sobrevive y actualmente funciona muy bien con más de 2,000 asociados, al inicio se denomina cooperativa Parroquial Santa Cruz; nacen cooperativas de consumo y alguna cooperativa agrícola, de tejedores, de sombrereros y otros distintos tipos, esto esencialmente porque los campesinos de tierra fría no tienen tierra.

De las cooperativas con las que se trabaja desde el año 1962, es de donde surge la idea de tierra, principalmente de las comunidades cristianas que pensaban que era la única forma de poder mejorar en forma adecuada su situación económica. En ese momento las comunidades cristianas deciden crear una cooperativa para poder conseguir tierra y surge la cooperativa agrícola Zona Reina (que adquiere su nombre pues las tierras ocupadas por ella formaban parte del sur del municipio de Uxpantán y muchas de ellas habían sido repartidas a militares por el General Reina Barrios).

En 1963, el padre Luis es amenazado de muerte por ser comunista, predicar esta doctrina etc... en ese momento no tenía ni había tenido ningún contacto con este tipo de organizaciones.

El 27 de enero de 1965, su superior le ordena salir del país por temor que pudiesen matarlo, en el cumplimiento de su voto de obediencia acata la orden recibida.

Después de su expulsión se realiza la primera manifestación indígena frente al Congreso de la República de Guatemala.

En 1966 cuando Mendez Montenegro gana las elecciones, permite que el Padre Luis regrese a Guatemala, a su llegada le espera una sorpresa, al salir deja 13 cooperativas cuando regresa encuentra 21.

En 1969, visita junto con un grupo de cooperativistas las cooperativas formadas por William Woods y llegan a la conclusión que el terreno sirve, el modelo no.

En el mes de agosto de 1969, hacen planes para realizar una expedición en el mes de octubre del mismo año, con el objeto de buscar tierra, se había solicitado al INTA la asignación de tierra, y éste les había indicado que debían buscar tierras que no estuviesen ocupadas por otros parcelarios o por otras personas y si la encontraban se les daría acceso a la misma.

En un principio viajaron hasta Río Dulce, en el otro extremo del país, vadearon la corriente, continuaron en vehículo de doble hasta Sayajché y navegaron por el río Pasión, visitaron también otras dos cooperativas en lo más profundo de la selva del Petén, descubrieron que estaba muy lejos y que a medida que el gobierno arreglaba la carretera, militares y terratenientes se apoderaban de las tierras, además no se sabía en realidad cuáles eran tierras libres, por lo que había que ir a lo largo del Río de La Pasión y buscar un lugar, pero en Ixcán existía la ventaja que en ese momento las tierras eran propiedad del Estado, por lo que solamente se necesitaba un documento de acceso.

En el mes de octubre de 1969, el padre Luis Guirriaran junto con un agrónomo y tres de

los directivos de la cooperativa realizan una expedición en el Sur de la Zona Reina y norte del Río Copón (Ixcan Chiquito y la Zona Reina eran un territorio selvático situado entre Uspantán y Chajul), llegan hasta Santa María Dolores una aldea pequeña compuesta por 13 familias, quienes les indican que hacia el norte pueden ocupar las tierras por estar despobladas y ofrecen su ayuda al movimiento.

Con esta experiencia realizan planes para llegar con el primer grupo de cooperativistas en el mes de octubre, la cooperativa formada con el objeto de tener acceso a la tierra estaba compuesta por pobladores de los municipios de Joyabaj, Sazualpa, Chinique, Canillá, San Pedro Jocopilas, y algunos de Chichicastenango, y se reunían durante el proceso educativo una vez al mes en Santa Cruz del Quiché.

El proceso de búsqueda de tierra era público, contaba con el apoyo y asesoría del INTA y no podía asociarse por ningún motivo con el movimiento guerrillero de la localidad, sin embargo en octubre el Padre Luis Gurriarán, es citado a comparecer a la zona militar local, habiendo asistido es informado que el acceso a la Zona Reina, estaba vedado por haber operaciones militares en esa región.

El padre Luis y los cooperativistas recurren al INTA quienes estaban deseosos de apoyar al movimiento, con el objeto de liberar la presión campesina sobre el problema de la tierra, y así evitar futuras manifestaciones para solicitar asignación de tierra en la Costa Sur.

Posteriormente, el INTA les da un documento de acceso a la tierra, el documento

indicaba que esta institución les daba acceso al polígono número 15 y la posibilidad de acceso a nuevos polígonos, para que ocuparan esas tierras y las colonizaran en forma cooperativa.

Después de la entrega del documento, tratan durante varios meses de negociar el permiso para poder ir con el primer grupo a colonizar las tierras asignadas, en vísperas de navidad les dan permiso, el primero de enero de 1970, sale la expedición compuesta por 46 cooperativistas.

Es en Santa María Tzejá, el primer lugar donde se asienta la cooperativa.

En 1971, un grupo de Chóchal una aldea de Huehuetenango, que estaba a punto de desaparecer por un corrimiento de tierra, solicita su ayuda para montar una cooperativa en un terreno colindante a la cual denominaron Kaibil Balam. En ese mismo año gracias a la ayuda de Wings of Hope, adquieren su propia avioneta.

Es hasta 1972, cuando reciben por primera vez la visita del movimiento guerrillero y el ejército. En ese mismo año inauguran la primera escuela con 150 alumnos que recibirán hasta sexto grado.

Es hasta 1973 que el INTA hace entrega formal de las parcelas a los cooperativistas.

Gracias al proyecto Heiffer, recibieron una vaca para cada una de las 114 familias, después de perder algunas al momento de transportarlas quedaron suficientes para

iniciar un proyecto ganadero, en 1982 tenían más de 2000 cabezas de ganado.

En ese mismo año el ejército aplica la llamada política de tierra arrasada, ocurre la masacre de Santa María Tzejá, el lugar queda totalmente abandonado y completamente destruido.

A partir de 1993, cuando se inician los retornos, muchos de los cooperativistas ya no regresan a la región de Ixcán, unos se fueron a Petén, otros a Fray Bartolomé de las Casas, donde hay muchas familias de retornados y algunos al regresar a Ixcán, se dan cuenta que sus parcelas han sido asignadas a ex soldados por el ejército y prefirieron conseguir tierra en otros lugares.

Durante los años del refugio, se elimina todo el trabajo anterior y hasta hubo un intento por diputados del Congreso y algunos estamentos del gobierno de disolver las cooperativas y de quitarles las personerías, con la excusa de que los cooperativistas ya no habitaban la tierra asignada, después del retorno no tienen los medios de comunicación que tenían antes de ser exiliados, asesoría, ni el apoyo económico de los sacerdotes Maryknoll en la región.

3.2. Situación económica social actual de las cooperativas agrícolas

Actualmente, tienen un desarrollo económico bastante débil, en general poseen un personal técnico pequeño, cuentan con múltiples problemas que son causados o se ven agravados por la falta de los servicios básicos de electricidad, agua potable, carreteras

en buenas condiciones, transporte público y hospitales.

Las cooperativas y las comunidades están bien organizadas, tienen un sentido de pertenencia, solidaridad, no exclusión y democracia. Su base social es la familia, y sus relaciones sociales se caracterizan por un gran sentido de pertenencia a su comunidad, sus decisiones son tomadas por el consejo cuyos integrantes son elegidos por los asociados en forma democrática.

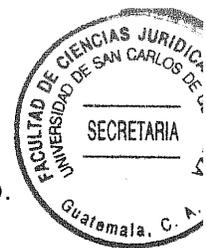
3.3. Exenciones fiscales otorgadas a las cooperativas

Se presentan las siguientes:

A. Exención al pago del Impuesto de Solidaridad

a. Hecho generador: El Impuesto de Solidaridad, grava la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional siempre que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos.

b. Activo neto: Es el monto que resulta de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento sobre las operaciones del giro habitual del negocio, establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que



se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

c. Ingresos brutos: Conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al período indicado.

d. Margen bruto: Es la sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.

e. Período impositivo: Es trimestral y se computará por trimestres calendario.

f. Base imponible: La constituye la que sea mayor entre:

a) La cuarta parte del monto del activo neto.

b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

Si su activo neto es más de cuatro veces sus ingresos brutos, aplicarán la base



imponible en relación a sus ingresos brutos.

- g. Tipo impositivo: Es el uno por ciento aplicado sobre la base impositiva.
- h. Aplicación de la exención a las cooperativas: Están exentas las cooperativas que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la administración tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.

B. Exención en relación al Impuesto Sobre la Renta

- a. Hecho generador: El Impuesto Sobre la Renta grava la renta obtenida por toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, quedando afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional.
- b. Ingresos de fuente guatemalteca: Se considera renta de fuente guatemalteca, todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las

personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

- c. Periodo impositivo: El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo establecido por la Ley.
- d. Base impositiva: Varía de acuerdo al régimen al que se encuentra sometido el sujeto pasivo de la obligación tributaria.
- e. Tipo impositivo: Depende del sujeto pasivo del impuesto, pudiendo ser:
 - Para las personas individuales, que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, se debe calcular el impuesto sobre su renta imponible aplicando la tasa de acuerdo con una escala progresiva de tarifas.
 - La personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento y los que obtengan ingresos por concepto de dietas, así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil, o servicios de arrendamiento, deberán aplicar el tipo impositivo del cinco por ciento.
 - Toda persona que exporte mercancías, está obligada a pagar el uno y medio por ciento sobre el equivalente en moneda nacional del valor FOB (término de comercio internacional que utilizada para calcular el precio de venta de un artículo incluyendo

el valor del mismo y los gastos de transporte y maniobra) de cada exportación, con carácter de retención acreditable al pago del Impuesto Sobre la Renta.

- Las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios y entes afectos, podrán optar por pagar el impuesto aplicando a la renta imponible el tipo impositivo del 31 por ciento.

- f. Forma de aplicación para las cooperativas: Están exentas las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas.

De acuerdo al reglamento deben describir y acreditar ante la administración tributaria, la situación que justifique aplicar la disposición legal que establece la exención correspondiente. Dicho acreditamiento se debe hacer efectivo, al momento de su inscripción.

C) Exención del pago del Impuesto al Valor Agregado

a. Hecho generador: Grava la realización de los siguientes actos o contratos:

- La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.

- La prestación de servicios en el territorio nacional.

- Las importaciones.

- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.

- Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.

- Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

- La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que haya sido ratificada en el juzgado correspondiente.

- La venta o permuta de bienes inmuebles.

- La donación entre vivos de bienes e inmuebles.

- La aportación de bienes inmuebles a sociedades.

b. La fecha para el pago del impuesto puede variar de la siguiente forma:

- Por la venta o permuta de bienes muebles, en la fecha de la emisión de la factura.

Cuando la entrega de los bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha de la entrega real del bien.

- Por la prestación de servicios, en la fecha de la emisión de la factura. Si no se ha emitido factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente perciba la remuneración.

- En el caso de venta o permuta de vehículos automotores, en la fecha en que se emita la factura. En caso de que conforme a la ley, la venta sea otorgada exclusivamente en escritura pública, el impuesto debe de ser cancelado en el testimonio y debe extenderse dentro de 15 días a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura, bajo la responsabilidad del comprador.

- En las importaciones, en la fecha en que se efectuó el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido.

- En las adjudicaciones, en el momento en que se documente o entregue el bien respectivo.

- En los retiros de bienes muebles en el momento del retiro del bien respectivo o de la prestación del servicio.

 - En los arrendamientos y en la prestación de servicios periódicos, al término de cada periodo fijado para el pago de la renta o remuneración efectiva percibida.

 - En los faltantes de inventarios al momento de descubrir el faltante.

 - En los de seguros y fianzas, en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas.
- d. Base imponible: La tasa impositiva es aplicada sobre el valor del acto o contrato gravado.
- En las ventas la base imponible será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales debiendo adicionarse: Los requisitos y recargos financieros, el valor de los envases, embalajes y de los depósitos y cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirientes.

 - En las importaciones: El valor que resulte de adicionar el precio CIF (término de comercio internacional usado para denominar el costo de un producto incluyendo el valor de su seguro y flete) de las mercancías importadas, el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos respectivos no se figure el valor CIF, la

aduana de ingreso lo determinará adicionando el valor FOB el monto del flete y el del seguro si lo hubiere.

- En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: El valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere.

- En las adjudicaciones: El valor de la adjudicación respectiva.

- En los retiros de bienes: El precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles. De igual manera se determinará para los faltantes de inventarios y donaciones.

c. Tipo impositivos: El tipo impositivo es igual al 12 por ciento.

d. Débito y crédito fiscal:

- El débito fiscal es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el periodo impositivo respectivo.

- El crédito fiscal: Es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo periodo.

e. Aplicación de las exenciones a las cooperativas: Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas no pagarán el



Impuesto al Valor Agregado cuando realicen importaciones de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con las actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación, para que surta efecto, se debe solicitar dicha exención al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas para que el Ministerio de Finanzas Públicas, otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica su derecho a la exención.

Las cooperativas no están obligadas a cargar el Impuesto al Valor Agregado, cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas

El impuesto pagado a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal, sin embargo, el impuesto que paguen las cooperativas en la compra de bienes o adquisición de servicios que se destinen exclusivamente a las operaciones con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicios y confederaciones de cooperativas, formará parte del costo de adquisición de los mismos, por tratarse de actividades exentas.

En las operaciones con terceros, las cooperativas deberán cargar el impuesto en las ventas o prestación de servicios que realicen con éstos.

Las cooperativas de ahorro y crédito, están exentas del pago del impuesto por los servicios que prestan a sus asociados como a terceros

D) Exención al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

a. Hecho generador: El Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos grava la emisión, suscripción y otorgamiento de documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto.

Los documentos afectos son los siguientes:

- Contratos civiles y mercantiles.
- Documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país.
- Documentos públicos o privados, cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.
- Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras, por concepto de primas pagadas o pagos de fianzas correspondientes a pólizas de toda clase de seguro o de fianza.
- Los comprobantes por pagos de premios de loterías, rifas y sorteos practicados por entidades privadas y públicas.
- Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios,

para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables.

- Los documentos que acreditan comisiones que pague el Estado por recaudación de impuesto, compra de especies fiscales y cualquier otra comisión que establece la Ley.
- Los recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto.

Los documentos con tarifas específicas determinadas en la Ley son:

- Legalizaciones de firmas y de documentos.
- Razón para los registros públicos.
- Hojas de libros de contabilidad, de actas o registro.
- Títulos, credenciales o documentos acreditativos de nombramientos o cargos o comprobantes de representación.
- Índices, testimonios especiales, copias simples o legalizadas y actas notariales.

- Poderes, generales y especiales.

 - Cubiertas de testamentos cerrados.

 - Patentes.

 - Licencias para aportación de armas de fuego.

 - Títulos reconocidos legalmente.

 - Títulos de concesiones de explotación de bosques nacionales, minas, canteras y cualesquiera otras.

 - Promesas de compraventa.

 - Testimonios de las escrituras públicas de constitución, transformación, modificación, liquidación o fusión de sociedades mercantiles.
- b.** Tipo impositivo: La tarifa del impuesto es del tres por ciento, con excepción de las tarifas específicas a las que les corresponde el monto determinado en la Ley y la correspondiente al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos cuya tarifa específica es de un quetzal por cada hoja.
- c.** Base impositiva: El valor correspondiente a los actos y contratos afectos al impuesto.

d. Elemento temporal: El momento en que debe de realizarse el pago del impuesto varía de acuerdo al acto o contrato gravado pudiendo ser:

- Cuando se compulse el testimonio correspondiente.

- En el momento previo a su protocolización o autenticación por el Ministerio de Relaciones Exteriores, si se trata de documentos otorgados en el extranjero que surtirán efecto en el territorio de Guatemala.

- En los informes originales rendidos en forma mensual por las aseguradoras y afianzadoras.

- En el momento de pago en relación a los comprobantes de pagos de premios de loterías, rifas y sorteos.

- En los documentos que contengan actos gravados, cuyo impuesto debe pagarse anualmente: En la fecha en que se emita el documento o en los primeros 15 días calendario del mes de enero de cada año, por su renovación anual.

- En los contratos administrativos en forma anticipada.

- En los documentos que contengan actos gravados y que se detallan en la Ley, en la fecha en que se expidan.

e. De la aplicación de las exenciones a las cooperativas: Las cooperativas se encuentran exentas del pago del impuesto en todos aquellos actos que realicen con sus asociados, cooperativas, federaciones y confederaciones. Sin embargo los actos y contratos que realicen con terceros pagarán el impuesto establecido en esta Ley.

Deberán gestionar su reconocimiento ante el Ministerio de Finanzas Públicas, para ser consideradas como entidades exentas.

E) Exención al Impuesto Único Sobre Inmuebles

a. Hecho generador: Grava la propiedad de bienes inmuebles situados en el territorio de la república. Recae sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos, así como las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble, sus mejoras, y los cultivos permanentes. Se consideran cultivos permanentes los que tengan un término de producción superior a tres años.

b. Determinación de la base: La base estará constituida por los valores de los distintos inmuebles que pertenezcan a un mismo contribuyente en calidad de sujeto pasivo del impuesto. Para lo cual se considerará:

- El valor del terreno.

-El valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras.

- El valor de los cultivos permanentes.

- El incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales.

c. Elemento temporal: El Impuesto Único Sobre Inmuebles tiene un periodo impositivo anual que podrá ser cancelado en forma trimestral.

d. Tipo impositivo: Los porcentajes varían de acuerdo al valor de la base impositiva siendo:

- Hasta	Q2000.00			Exento.
- De	Q2000.00	a	Q20,000.00	2 por millar.
-De	Q20,000.00	a	Q70,000.00	6 por millar.
-De	Q70,000.00	en adelante		9 por millar.

e. Aplicación de la exención a las cooperativas: Los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país están exentas del pago del impuesto.

F) Exención al Impuesto Sobre Productos Financieros

a. Hecho generador: El presente impuesto grava los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos valores, públicos o privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en



Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.

- b. Base imponible: La totalidad de ingresos por intereses.
- c. Periodo impositivo: El periodo impositivo es anual.
- d. El tipo impositivo: Es el diez por ciento, que deberá ser enterado los diez días hábiles siguientes al mes calendario en que se efectuaron las mismas.
- e. Aplicación de las exenciones a las cooperativas: Se aplica a las que estén legalmente autorizadas, siempre que la totalidad de ingresos que obtenga y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan beneficios, utilidades y bienes entre sus integrantes.

Los ingresos que hayan pagado el impuesto que establece la presente Ley, están exentos del Impuesto Sobre la Renta para lo cual deberán consignarse como rentas exentas.

G) Impuestos que no conceden exención a las cooperativas

- Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.
- Ley del Timbre de Control Fiscal.



- Impuestos establecidos en la Ley de Anuncios de Vías Urbanas, Vías Extraurbanas y Similares.
- Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.
- Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y Otras Bebidas Fermentadas.
- Ley de Impuesto Específico a la Distribución de Cemento.





CAPÍTULO IV

4. Conflicto en la aplicación de las exenciones fiscales de las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan

La Ley no permite valernos de su desconocimiento, con el objeto de justificar su falta de aplicación, sin embargo en regiones incomunicadas y lejanas de los centros urbanos donde difícilmente se puede encontrar alguna oficina pública de las instituciones administrativas, se puede comprobar que la ignorancia de la ley es siempre clara justificación de la falta de aplicación de la misma.

En el municipio de Ixcan se encuentra en la zona norte del departamento del Quiché (Guatemala). Limitado al norte con el estado de Chiapas (México), al oeste con el departamento de Huehuetenango, al sur con los municipios quichelenses de Chajul y Uspantán, y al este con el departamento de Alta Verapaz, por el momento solo existen caminos de terracería que se mantienen en muy mal estado sobre todo en el tiempo de lluvia.

En general, el departamento administrativo de las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan de acuerdo a la información recabada en la Federación Integral de Comercialización de Cooperativas de Ixcan, saben de la existencia de las exenciones fiscales pero desconocen la forma de cómo solicitarlas y usarlas y de los conceptos básicos de derecho tributario como: Hecho generador, base impositiva, tipo impositivo, período impositivo, relación jurídica tributaria, obligaciones formales etc., no cuentan

con ningún tipo de asesoría física contable por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, por ser lugares de difícil acceso y no tienen los recursos económicos suficientes para poder contratarla por ellos mismos.

a. Dificultad en la aplicación de las exenciones relacionadas al pago del Impuesto de Solidaridad

De conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto de Solidaridad, las cooperativas están exentas del pago del impuesto siempre que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la administración tributaria, y que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes.

La Ley no especifica cómo debe de aplicarse esta exención otorgada, es decir, si se trata simplemente de la no sujeción a la aplicación de la norma, entendida en todo caso como una inmunidad, que comprendería la no sujeción a las obligaciones formales (declarar) y materiales pecuniarias (pagar el impuesto), o si se debe realizar el cálculo de la suma a pagar y aplicarse de forma compensatoria al pago del Impuesto Sobre la Renta, en caso de que estuviese obligada a realizar algún pago en relación al mismo.



b. Falta de positividad de las las normas jurídicas que eximen del pago del **Impuesto Sobre la Renta**

Como lo preceptúa la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están exentas del pago de dicho impuesto las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados, y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas.

Los inconvenientes para la aplicación de esta exención, se deben a que las actividades económicas en su mayoría son realizadas con terceros no cooperativistas.

En Ixcán la mayoría de cooperativas son agrícolas, los cooperativistas se dedican por una parte a la producción de cultivos que la empresa cooperativa comercializara como: Café, vainilla, palma de coco, cardamomo etc. y por otra parte al cultivo de productos de consumo directos como: maíz, frijol y diferentes tipos de verduras.

Los cooperativistas disponen de los productos agrícolas para el consumo, y raramente consumen los cultivos que son aportados para su comercialización, a través de la cooperativa.

Las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán, comúnmente no sostienen relaciones comerciales que produzcan algún tipo de renta con sus asociados, cooperativas, federaciones o confederaciones, por lo que la exención contemplada no suele ser aplicada por estas organizaciones.

c. Imposibilidad de aplicación de las exenciones correspondientes al Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, estipula que están exentas de pagar el impuesto:

a) Las cooperativas legalmente constituidas y registradas, cuando importen maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.

b) Las cooperativas, no cargarán el impuesto cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas.

En sus operaciones con terceros deben cargar el impuesto correspondiente. El impuesto pagado por las cooperativas a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal.

Como se desarrolló anteriormente, las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán raramente realizan actividades económicas con los cooperativistas, cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, además es inaplicable al no tomar en cuenta que la mayoría de empresas internacionales realizan contratos de distribución, por lo que resulta más oneroso importar directamente los productos que comprarlos con los distribuidores locales; en el caso de los vehículos, algunos distribuidores se niegan a vender repuestos o dar mantenimiento a aquellos que no han sido directamente

importados por ellos.

4.1. Insuficiencia de las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán

La insuficiencia de las exenciones fiscales para las cooperativas, puede tratarse desde dos puntos de vista diferentes, por una parte en relación a la amplitud de la norma, y por otra haciendo referencia al cumplimiento de sus fines extrafiscales.

4.1.1. Insuficiencia en relación a la amplitud de la norma

Las normas jurídicas que regulan las exenciones, ya sea con fines fiscales o extrafiscales, no pueden por lógica y técnica legislativa ser supuestos abiertos o generales que puedan permitir la aplicación analógica o extensiva de las mismas.

Las exenciones tributarias concedidas a las cooperativas, son exenciones subjetivas u objetivas con fines extrafiscales, tienen un contenido más económico que jurídico y es por ello que deben de ser creadas o modificadas teniendo en cuenta la situación económica internacional, nacional y regional para que puedan cumplir con sus objetivos.

Se puede decir que las normas jurídicas que contiene las exenciones fiscales, no son lo suficientemente amplias si:



- Plantean supuestos tan específicos que se convierten en inaplicables.
- Dejan de regular casos que por su importancia deberían de tomarse en cuenta.
- No toman en cuenta la situación económica de las cooperativas o los fines extrafiscales causa de las mismas.

Las cooperativas agrícolas en el interior de la república, deberían de gozar de exenciones subjetivas con fines fiscales, en el sentido de que en muchos casos, dichas cooperativas son la única o la mejor fuente de trabajo en comunidades indígenas carentes de la mayor parte de servicios públicos, las necesidades básicas de la población son satisfechas por las utilidades generadas por la cooperativa, en estos casos la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la causa jurídica del tributo se confunden, cumpliendo de esta forma los supuestos necesarios para que surja la inmunidad fiscal.

En estos casos, si bien es cierto corresponde otorgar la inmunidad fiscal, debe otorgarse como exenciones subjetivas con fines fiscales, y sujetar dicha asignación a un fuerte y minucioso control para poder evitar todo tipo de abusos relacionados al uso de las mismas.

La legislación guatemalteca al regular las exenciones a favor de las cooperativas, lo hace sin contemplar los siguientes aspectos de suma importancia:

- a. En relación al Impuesto de Solidaridad: Se establece que están exentas, sin preceptuar la forma de aplicación o goce de esta exención. Lo que genera dudas muy grandes, especialmente cuando la Ley es interpretada por personal sin mayor preparación en temas fiscales y sin posibilidad de obtener asesoría alguna por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria o profesionales particulares expertos en la materia.

- b. En correspondencia al Impuesto Sobre la Renta: No incluye el caso de que las rentas obtenidas sean utilizadas para prestar servicios públicos o sociales.

- c. En referencia Impuesto al Valor Agregado: Al establecer los casos de exención la Ley del Impuesto al Valor Agregado no tiene en consideración
 - a) Lo establecido en la Ley General de Cooperativas de exonerar del pago del impuesto la venta, permuta y adjudicación de inmuebles y donaciones en forma general cuando sean destinados a los fines de las cooperativas.

 - b) El costo y dificultad que representa para los cooperativistas el procedimiento para solicitar la exención en el caso de la importación.

 - c) La obligación de pagar el impuesto cuando realiza actividades mercantiles con sus asociados, quienes no tendrán posibilidad de ser agentes de recepción del mismo y por lo tanto extender facturas, lo que imposibilita la compensación del débito fiscal; el no poder compensar este débito, hace que este pago se considere un gasto lo que



incrementa el precio de venta del producto.

4.1.2. Insuficiencia de acuerdo con sus fines extrafiscales

De acuerdo con la Ley General de Cooperativas, las exenciones fiscales forman parte de la protección estatal que además contempla la asistencia técnica, una política financiera de apoyo al movimiento y una asignación presupuestaria.

La asistencia técnica prestada por el estado, se limita a los servicios prestados por el Instituto Nacional de Cooperativas el cual ayuda a las personas interesadas a conseguir la constitución de la cooperativa.

No existe una política financiera que apoye el movimiento y tampoco una asignación presupuestaria al mismo, aunque pueden haber donaciones ocasionales.

Las exenciones fiscales por si solas son insuficientes, para poder subsanar todas estas deficiencias, e incidir en el desarrollo económico de una empresa cooperativa.

4.2 Situaciones o actividades que deberían estar exentas

A continuación se enumera las actividades que se consideran deberían estar exentas del pago del impuesto que las grava:

- Exonerar del pago del Impuesto al Valor Agregado la compra de bienes muebles

realizada por cooperativas agrícolas a personas jurídicas que se dedican a la importación de los mismos, o que de acuerdo a las prácticas comerciales tienen derechos sobre la distribución de los mismos, siempre que obtengan un mejor precio que al ser adquiridos directamente del fabricante.

- Eximir del pago del Impuesto al Valor Agregado, todas aquellas donaciones realizadas por gobiernos o entidades extranjeras y personas naturales o jurídicas nacionales que deseen colaborar con el desarrollo de las cooperativas agrícolas.

- Eximir del pago del Impuesto al Valor agregado al momento de cancelar todos aquellos servicios prestados por cooperativas que corresponderían ser satisfechos por el Estado a través de los servicios públicos.

- Eximir del pago del Impuesto al Valor Agregado en la compra, arrendamiento y permuta, de todos aquellos insumos necesarios para prestar cualquier clase de servicios públicos.

- Eximir a las cooperativas del pago del Impuesto al Valor Agregado, cuando realización relaciones comerciales con sus asociados.

4.3. Ineficacia de las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas

La eficacia, es la capacidad para lograr el efecto que se desea o se espera de acuerdo a los objetivos previamente establecidos.

Las exenciones fiscales son ineficaces porque no cumplen los objetivos para los cuales fueron creadas, y esta ineficacia puede tratarse desde los siguientes puntos de vista:

- Desde el punto de vista práctico.
- Desde el punto de vista jurídico.
- Desde el punto de vista económico.

4.3.1. Ineficacia desde el punto de vista práctico

Las exenciones fueron creadas con el objeto que las cooperativas se sirvieran de ellas y obtuviesen beneficios o ventajas económicas, que las ayudaran a desarrollarse.

Actualmente, las cooperativas agrícolas de la región de Ixcan, no hacen uso de las exenciones concedidas por la Ley pues en muchos:

- a) Ignoran pertenecer a entidades exentas.
- b) Desconocen procedimiento necesario para solicitarlas.
- c) No saben cómo utilizarlas de forma eficiente.

Estos problemas tienen varias causas como: a) La imposibilidad material de tener

acceso a la educación por la carencia de centros educativos locales. b) La centralización de las instituciones públicas que impiden que la Superintendencia de Administración Tributaria preste una asesoría adecuada para que puedan gozar de las exenciones y cumplir adecuadamente con sus obligaciones. c) Lo inaccesible y recóndito del lugar en que se encuentran ubicadas que afecta en forma directa la preparación académica de sus ciudadanos que se ven alejados de los centros educativos estatales y encarece el precio de cualquier asesoría financiera.

Aunque el personal administrativo ha buscado la forma de instruirse en el tema de las exenciones fiscales, a través de comunicaciones telefónicas con asesores de la Superintendencia de Administración Tributaria, carecen del conocimiento básico de los elementos que componen la relación jurídica tributaria, lo que hace casi imposible que puedan comprender el uso de este tipo de beneficios.

La exención al Impuesto al Valor Agregado en la importación se obtiene después de llevar a cabo un trámite largo y complicado, que además es costoso e impredecible para las cooperativas.

4.3.2. Ineficacia desde el punto de vista jurídico

Desde el punto de vista jurídico, toda Ley tiene una causa que la origina, en general ésta nace para ser aplicada, y, especialmente, se busca su aplicación con el fin de alcanzar determinados objetivos.

Las exenciones forman parte de toda Ley tributaria, tanto general como especial, y tienen por objeto de definir y establecer los alcances de la base impositiva, de esta manera al no aplicar las exenciones fiscales la base impositiva sobre la cual se calcula el impuesto a pagar se establece en forma errónea dejando de cumplir el objeto para el cual fue creada y por lo tanto se convierte en una norma jurídica vigente no positiva, es decir ineficaz.

La ineficacia desde el punto de vista jurídico, se puede determinar por las siguientes causas:

- a) La dificultad de aplicar las exenciones fiscales.
- b) Imposibilidad o insuficiencia de las exenciones fiscales para cumplir sus fines extrafiscales.

4.3.3. La ineficacia desde el punto de vista económico

“Desde la creación del Mercado común Centroamericano (MCCA) en 1960, los gobiernos centroamericanos han considerado a los incentivos fiscales como herramientas para estimular industrias o sectores particulares de la economía.”¹⁴

En general, los incentivos fiscales pueden contribuir a la generación de inequidades

¹⁴ Instituto Centroamericano de Estudio Fiscales, **Incentivos fiscales y su relación con con la inversión extranjera en Guatemala y Nicaragua**; Pág. 1.

horizontales, (empresas o productores equivalentes que enfrentan condiciones fiscales diferentes), y distorsiones en el sistema tributario, entre otros problemas importantes. Sin embargo, la preocupación creciente por incrementar los niveles de competitividad y la atracción de inversión extranjera y doméstica, continúan generando apoyo para la creación y el mantenimiento de estos incentivos.

Estudios realizados en países desarrollados como los Estados Unidos, en donde las exenciones fiscales son utilizadas para estimular la inversión nacional e internacional demuestran que nos son efectivas para ese objeto, por ejemplo:

“Clark en 1993, encontró que la elasticidad de la demanda de maquinaria y equipo con respecto a su precio relativo es de 0.4%. Esto significa que la inversión en maquinaria y equipo crece únicamente 0.4% con una disminución de 1% de los precios de estos bienes. Dado que los incentivos fiscales buscan reducir el costo de capital, esta elasticidad sugiere que el costo de la implementación de los incentivos fiscales es mayor que los beneficios derivados de su estímulo a la inversión. Además, Clark estimó que los efectos de los incentivos fiscales sobre la inversión no son inmediatos, sino que conllevan retrasos de por lo menos un año.”¹⁵

“KARIER (1994) encontró también que los créditos fiscales otorgados en Estados Unidos no tuvieron un impacto importante en los niveles de la inversión en maquinaria y equipo, ni en su crecimiento. Resultados similares se aplican a reducciones de la tasa impositiva marginal sobre ingresos corporativos y a la aceleración de las tasas de

¹⁵ Ibid; Pág. 24

depreciación.”¹⁶

Una posible explicación de la poca efectividad de los incentivos fiscales parece ser la existencia de otras variables económicas, cuya importancia en la determinación de la inversión es mayor. Por ejemplo, Alesina et al. (2002) utilizan información de 18 países de la OCDE y demuestran que el gasto público es más importante que los propios incentivos fiscales para estimular la inversión.

“Goolsbee (1997) argumenta que los incentivos fiscales tienden a favorecer a los fabricantes de bienes de capital en vez de estimular la inversión. En otras palabras, un incremento en la demanda de inversión introducido por los incentivos fiscales hace que los precios de los bienes de capital aumenten. Dicho aumento parece ser más significativo que el cambio en la inversión en maquinaria y equipo. Los precios aumentan entre 3.5% y 7% cuando los créditos fiscales a la inversión aumentan un 10%. Ante un aumento de los precios de la maquinaria y equipo, las empresas pueden decidir no invertir incluso en la presencia de incentivos fiscales.”¹⁷

Aunque estos resultados no pueden ser extrapolados a países en desarrollo, estos sugieren que en estos países los efectos positivos son menores.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales opina:

Dentro de un contexto de desigualdad, informalidad y de dificultades para llegar a

¹⁶ Ibid; Pág 24.

¹⁷ Ibid; Pág 24.

realizar acuerdos en materia fiscal, no resulta favorable el aumento de exenciones y exoneraciones diferenciadas que se observan en los países centroamericanos. A ello se agrega el hecho que las exenciones y exoneraciones han tendido a beneficiar a los sectores más dinámicos de la economía como las exportaciones no tradicionales, la maquila y el turismo, con lo cual el crecimiento económico no genera ingresos para el Estado, se pone a riesgo la sostenibilidad fiscal y se castiga con una mayor carga tributaria a aquellos sectores menos dinámicos.

Las desventajas de los incentivos fiscales o gastos tributarios son varias:

- Disminuyen los ingresos tributarios.
- Son más difíciles de controlar.
- Son menos transparentes que los gastos incluidos en el presupuesto.
- Representan un privilegio fiscal que no está sujeto a recortes presupuestarios.
- Dificultan la administración tributaria como resultado de la complejidad que introducen en el sistema tributario; y
- Pueden aumentar la desigualdad al beneficiar especialmente a los contribuyentes de mayores ingresos.



Uno de los principales problemas relacionados con los incentivos fiscales en Centroamérica es la falta de monitoreo de los mismo, lo que imposibilita su evaluación.

Por lo tanto, tomando en cuenta que las exenciones fiscales no se aplican en la forma prevista en la Ley General de Cooperativas, las desventajas anteriormente descritas y los problemas a nivel fiscal que pueden ocasionar se puede concluir que las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas de la población de Ixcan, son ineficaces económicamente porque no constituir una ayuda económica eficiente para cumplir con los fines extrafiscales para los que fueron creadas.

CAPÍTULO V

5. Soluciones a la ineficacia de las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán

5.1. Solicitud de las exenciones fiscales para las cooperativas agrícolas

Como anteriormente se ha tratado las cooperativas agrícolas:

1. Reconocen ser sujetos de exención.
2. No solicitan las exenciones por desconocimiento de los requisitos necesarios para hacerlo
3. Han solicitado las exenciones pero no saben cómo aplicarlas en su beneficio por desconocimiento de las mismas.

Es necesario que las cooperativas agrícolas, soliciten las exenciones otorgadas por la ley para aprovechar los beneficios que escasamente proporcionan.

Los procedimientos son los siguientes:

- 1) La Superintendencia de Administración Tributaria, entrega a cualquier persona que lo solicite un modelo de solicitud de exenciones fiscales y el procedimiento a seguir es:



- a. Presentación de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, departamento jurídico.
- b. Esperar la calificación de la Superintendencia de Administración Tributaria que de aprobarla emitirá una resolución declarando la exención al pago de los impuestos solicitados.

Como se puede observar en el modelo, se puede solicitar la exención al Impuesto al Valor Agregado, sin embargo éste solo se refiere a que las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas.

2) La exención correspondiente a las importaciones de bienes muebles efectuadas por las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación debe ser solicitada al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP), para que el Ministerio de Finanzas Públicas, otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica su derecho a la exención.

Además de solicitar las exenciones, es necesario capacitar a los dirigentes y personal

administrativo de las cooperativas para que estas puedan utilizar en su favor las exenciones fiscales.

5.2 Modificación de las normas jurídicas que regulan las exenciones fiscales tomando en cuenta la realidad económica del país

En muchos casos, las exenciones fiscales no pueden aplicarse pues los supuestos jurídicos no se adecúan a la realidad económica de las cooperativas, es necesario que se reformen las normas jurídicas que regulan dichas exenciones.

Esencialmente se proponen la reforma a tres leyes:

- a) Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- b) Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Ley del Impuesto de Solidaridad.

5.2.1. Modificaciones en relación al Impuesto Sobre la Renta

Como anteriormente se ha tratado, las cooperativas agrícolas están conformadas por campesinos que se unen con el fin de producir de las siembras que tienen en sus parcelas un excedente que al unificarlo pueda ser comercializado por la empresa propiedad de la cooperativa.



En realidad las cooperativas agrícolas, buscan exportar sus productos pues el precio en el mercado internacional es mucho mayor que en el mercado nacional y no suelen comercializar los productos que producen con los cooperativistas, otras cooperativas, federaciones o confederaciones.

Las modificaciones que se proponen son las siguientes:

- 1) Se debería de modificar la Ley del Impuesto Sobre la Renta, eximiendo del pago del impuesto durante un tiempo determinado a las cooperativas para puedan gozar realmente de un beneficio monetario, que pueda incidir en su desarrollo económico.
- 2) Que se descuenten del monto el pago del impuesto, los recursos utilizados para prestar servicios públicos o sociales al abarcar los aspectos necesarios, para que se pueda aplicar la teoría de la inmunidad fiscal.

5.2.2 Modificaciones referidas a la ley del Impuesto al Valor Agregado

En relación a la aplicación de las exenciones al Impuesto del Valor Agregado por parte de las cooperativas agrícolas, se debe comprender que:

1. En cuanto a las exenciones sobre la importación:
 - a. El procedimiento es largo y costoso.



b. Por los contratos de distribución, resulta más caro importar que comprar directamente del distribuidor.

c. No exime la importación de insumos utilizados para brindar servicios públicos o sociales.

2. En relación al pago y cargo del pago del impuesto:

a. Normalmente la cooperativa no realiza actividades económicas con los cooperativistas.

b. En sus relaciones económicas con terceros no está exento del pago.

c. No puede compensar el débito fiscal en sus relaciones con cooperativistas.

d. Los cooperativistas no entregarán factura en sus relaciones comerciales con la cooperativa, por lo que el impuesto pagado incrementa el valor de los productos al carecer del documento necesario para realizar la compensación del mismo.

Deben realizarse las siguientes modificaciones:

1. En relación a las importaciones:

a. Reformar el procedimiento para adquirirla, en el sentido de autorizar la aplicación a través de una constancia de exención y aumentando la fiscalización de las mismas, para que no sean utilizadas indebidamente.

b. Eximir el pago del impuesto al realizar la compra a distribuidores nacionales, siempre que se compruebe que ésta resulta más barata que realizar la importación del mismo bien.

c. Eximir toda importación de insumos utilizados para prestar servicios públicos o sociales.

2. Que se exima del pago del impuesto en sus relaciones con cooperativistas especialmente por las siguientes causas:

a. El pago del impuesto no podrá comprobarse, lo que se considera un gasto por la administración de la cooperativa incrementando el valor de los bienes producidos.

b. La compra o contratación de servicios realizada por la cooperativa a los asociados en determinadas situaciones, no se puede considerar como una manifestación de la capacidad económica de las cooperativas, sino como operaciones necesarias para poder producir una renta.

3. Eximir en forma total del pago del impuesto a las cooperativas por un tiempo determinado.

5.2.3. Modificaciones vinculadas a la Ley del Impuesto de Solidaridad

Se debe modificar la Ley de Impuesto de Solidaridad, regulando específicamente si las exenciones que gozan las cooperativas consisten en la no sujeción a la aplicación de la norma, tanto de sus obligaciones formales (declarar) como pecuniarias (pagar el impuesto), o si se debe calcular el monto del impuesto a pagar y descontarse del monto a cancelar correspondiente al Impuesto Sobre la Renta.

5.3. Aplicación de exenciones pertenecientes a otros cuerpos normativos

Existen diferentes casos regulados en cuerpos normativos nacionales que podrían aplicarse a las cooperativas, al tener el mismo objeto de promover el desarrollo de determinado sector económico, entre ellos se encuentran:

a. En la Ley de Fomento Avícola de acuerdo con los Considerandos de la última modificación de esta ley se toma en cuenta que ha estado en vigor durante más de 27 años, durante los cuales ha tenido efectos positivos para fomentar el desarrollo de una actividad económica de producción y ha permitido que las empresas alcancen un grado importante de autosuficiencia económica, por lo cual, en el Artículo tres otorga como incentivos la exoneración al pago de derechos de importación, esta exoneración se otorga exclusivamente a personas individuales o jurídicas que se dediquen a la producción avícola. Para gozar de esta exoneración, la Ley de Fomento Avícola no fija ningún procedimiento y previene que en caso de comprobarse la utilización de las exoneraciones para fines distintos a los originalmente solicitados, el Ministerio de

Finanzas Públicas, previa audiencia al interesado, podrá reducir o suprimir, según la gravedad del caso, los límites que éste tuviere asignados, sin perjuicio de aplicar otras sanciones que correspondan.

b. La Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, establece en el Artículo 12 de dicho cuerpo normativo, exonerar a las empresas propiedad de personas individuales o jurídicas que se dediquen a la actividad exportadora o de maquila bajo el régimen de admisión temporal, en forma total del pago del Impuesto Sobre la Renta por un periodo de 10 años contados a partir del primer ejercicio de imposición inmediato siguiente al de la fecha de notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía; esta exoneración es otorgada con el objeto de orientar la economía nacional para lograr la utilización adecuada de los recursos naturales y del potencial humano para incrementar la riqueza, y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional.

Estos ejemplos pueden ser aplicados o adaptados modificando lo regulado en las leyes tributarias especiales, eliminando el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado o en el mejor de los casos exonerando del pago de impuestos a las cooperativas agrícolas por un período de 10 años pues en dado caso sí se estaría otorgando un beneficio económico importante al movimiento cooperativo. Un movimiento que por lo observado en la región de Ixcán y por lo tanto no aplicable a regiones no estudiadas, tributa sin obtener casi ningún beneficio por parte del Estado como retribución a su contribución.

5.4 Fundamentos constitucionales de las modificaciones propuestas

A. Como lo establece el Artículo 118 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el régimen económico del país se funda en principios de justicia social que consiste en la obligación del Estado de orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional. Asimismo, cuando fuere necesario el Estado deberá complementar la iniciativa y la actividad para lograr estos fines.

B. Dentro de las obligaciones del Estado, reguladas en el Artículo 119 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentran:

- Promover el desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza;
- Promover en forma sistemática la desconcentración económica administrativa, para lograr un adecuado desarrollo regional del país.
- Velar por la elevación del nivel de vida de todos los habitantes del país procurando el bienestar de la familia.
- Fomentar y proteger la creación y funcionamiento de cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria.

- Otorgar incentivos de conformidad con la ley a las empresas industriales que se establezcan en el interior de la República y contribuyan a la descentralización.

 - Impulsar activamente programas de desarrollo rural, que tiendan a incrementar y diversificar la producción nacional con base en el principio de la propiedad privada y de la protección al patrimonio familiar. Debe darse al campesino y al artesano ayuda técnica y económica.

 - Proteger la formación de capital, el ahorro y la inversión.

 - Promover el desarrollo ordenado y eficiente del comercio interior y exterior del país, fomentando mercados para los productos nacionales;

 - Crear las condiciones adecuadas para promover la inversión de capitales nacionales y extranjeros.
- C. El principio de legalidad, regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece la exclusividad que tiene el Congreso de la República para 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 entre ellas las exenciones.
- D. De conformidad con el Artículo 243 de la Constitución, que establece el principio de

capacidad de pago, el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las Leyes tributarias, serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

A. Aplicación integral de la protección estatal para las cooperativas

Es necesario que, las ventajas que componen la protección estatal regulada en la Ley General de Cooperativas sean aplicadas en forma integral.

Esta necesidad obedece a la dependencia y complementación que forzosamente existe entre ellas, en vista que:

- a. La asesoría técnica por sí sola no podría ayudar eficientemente al desarrollo económico de las empresas cooperativas, si éstas carecen de los recursos para aplicar los conocimientos adquiridos.
- b. Si no se cuenta con la asesoría o capacidad técnica óptima, esto supone una mala inversión de los recursos económicos y el uso deficiente de las exenciones fiscales otorgadas.

La asesoría técnica deberá ser prestada por personal capaz que haya demostrado un nivel técnico acorde a las necesidades de la misma.

5.4. Substitución de la protección estatal por una asignación presupuestaria

Las cooperativas en general, se encuentran constituidas por personas que pretenden mejorar económicamente y que en forma individual no cuentan con el suficiente capital para poder desarrollar una actividad económica por sí mismos, por ello se unen y apoyan mutuamente.

La asesoría técnica proporcionada por el Estado y el beneficio económico indirecto, adquirido por las exenciones fiscales, puede ser fácilmente substituido por una asignación presupuestaria.

Esta asignación presupuestaria puede tener las siguientes ventajas y desventajas:

Ventajas

- Libertad para contratar asesoría técnica adecuada que pueda cumplir con sus requerimientos.
- Capacidad de implementar cambios que ayuden a optimizar sus procesos de producción.
- Evitar gastos administrativos relacionados con el uso y goce de exenciones fiscales.

Desventajas

- Que las exenciones fiscales sean substituidas por una asignación presupuestaria que no sea suficiente, para incrementar el desarrollo económico empresarial, o que aporte beneficios económicos menores que los obtenidos por la protección estatal.
- Que la asignación presupuestaria sea otorgada al movimiento cooperativo delegando su distribución a funcionarios influenciados políticamente.
- Que la asignación sea otorgada sin tomar en cuenta los objetivos que pretenden lograrse en su utilización, lo cual podría dificultar su control.

5.5. Substitución de la protección estatal por el financiamiento de proyectos específicos

Históricamente, los grandes beneficios adquiridos por las cooperativas agrícolas de la región de Ixcán, se han obtenido por medio de financiamiento de proyectos específicos.

En la mayoría de casos el financiamiento se ha logrado a través de la solidaridad internacional (donaciones de personas particulares, país extranjeros, la iglesia católica, etc....), otras veces por el Estado con intervención de agentes extranjeros (instituciones benéficas internacionales o la iglesia católica).

La substitución es beneficiosa, en el sentido que el financiamiento de los proyectos



específicos supone el estudio de los proyectos, aprobación y control de los mismos.

Los proyectos incluyen un presupuesto, objetivos claros que permiten una adecuada fiscalización y fines específicos.

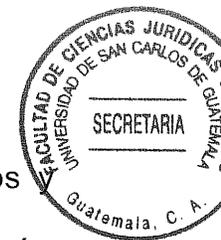
Sin embargo, existe la desventaja que funcionarios públicos corruptos puedan utilizar este tipo de beneficios y financiar proyectos personales como ha ocurrido con las organizaciones no gubernamentales.

Se debe tomar en cuenta que es obligación del Estado de Guatemala, promover en forma sistemática la descentralización económica administrativa, para lograr un adecuado desarrollo regional e impulsar activamente programas de desarrollo rural que tiendan a incrementar y diversificar la producción nacional con base en el principio de la propiedad privada y de la protección al patrimonio familiar.



CONCLUSIONES

1. En general, las exenciones fiscales otorgadas por la ley, son ineficaces cuando son aplicadas por las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán porque no cumplen con la finalidad de su creación, que consiste en fomentar el desarrollo económico de dichas instituciones, como parte de la protección que el Estado está obligado a proporcionar de acuerdo con lo establecido por la Ley General de Cooperativas.
2. Con base en los datos recabados en las entrevistas realizadas con el personal administrativo y dirigentes de la Federación de Cooperativas Agrícolas de Ixcán y cooperativas integrantes, el personal administrativo y dirigentes de las cooperativas, están consientes de pertenecer a entidades exentas, sin embargo, desconocen las formalidades y procedimientos necesarios para solicitar las exenciones, así como la forma que pueden hacer uso y beneficiarse de ellas.
3. Las normas jurídicas que las regulan actualmente las exenciones fiscales otorgadas a las cooperativas, no sólo han reducido el campo de aplicación regulado anteriormente por la Ley General de Cooperativas, sino que han creado supuestos jurídicos que no se ajustan a la realidad económico-social del país, afectando negativamente la positividad de dichas normas.
4. Desde el punto de vista económico, las exenciones fiscales podrían contribuir a la generación de inequidades horizontales, carecen de efectividad para fomentar el desarrollo económico de las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán, son



ambiguos los datos que proporcionan con relación a los beneficio producidos normalmente tienden a beneficiar a los sectores más dinámicos de la economía, quienes muchas veces los utilizan para eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

5. La teoría de la inmunidad fiscal puede aplicarse a las cooperativas agrícolas de la población de Ixcán, en aquellos casos en que con fondos propios financien la prestación de servicios públicos, confundiendo de esta forma su naturaleza con la de las entidades públicas, pues es injusto que se les aplique el hecho imponible tomando en cuenta la causa jurídica de todo impuesto.



RECOMENDACIONES

1. El Estado debe de buscar formas más efectivas para poder incidir en el desarrollo económico de las cooperativas agrícolas, tales como la substitución de las exenciones por una asignación presupuestaria sujeta a rigurosos controles contables, o el financiamiento de proyectos específicos acompañados de asesoría técnica durante su ejecución, para que no sólo las cooperativas de la población de Ixcán, sino en general cualquier cooperativa puedan verse realmente apoyadas y protegidas y puedan crecer y desarrollarse adecuadamente.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria como ente capaz debe promover la capacitación a nivel tributario del Departamento Administrativo de las Cooperativas, a través de la promoción cursos o distribución de manuales educativos para que éstas puedan gozar y aplicar correctamente las exenciones fiscales que la ley les otorga y además cumplan correctamente con sus obligaciones tributarias.
3. El Congreso de la República de Guatemala debe reformar las normas jurídicas que regulan las exenciones, ampliando su campo de aplicación y ajustando los supuestos a la realidad económica, local, regional, nacional e internacional y las últimas prácticas comerciales internacionales, para así poder combatir la falta de aplicación de dichas normas.
4. Es necesario que el Instituto Nacional de Estadística en forma conjunta con la Superintendencia de Administración Tributaria, realice un profundo estudio

estadístico a través de monitores fiscales periódicos, sobre las ventajas y desventajas de las exenciones fiscales para que pueda evaluar adecuadamente la conveniencia de su existencia, debido a la ineficacia de las mismas.

5. El Congreso de la República de Guatemala, debe reconocer la naturaleza jurídica que adquieren las cooperativas que financian o prestan servicios públicos y reformar las normas jurídicas tributarias que regulan las exenciones fiscales, para que contemplen estos casos dentro de los supuestos de exención, en virtud que llenan los requisitos necesarios para que se dé la inmunidad fiscal.



BIBLIOGRAFÍA

BAUTISTA OROZCO, Consuelo. **Las cooperativas agrícolas como factor de desarrollo en Guatemala y la necesidad de involucrar al trabajador social en la organización y educación de las mismas**, Guatemala, Guatemala: Tesis de grado, 1986.

CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de derecho financiero.** , 1a. ed.; Madrid, España, Ed. Editorial Tecnos, S.A., 1994.

Diccionario de la Real Academia Española, 2001.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**, 3a. ed.; Buenos Aires, Argentina, Ed Depalma.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho.** Editorial Penagos S. A. de C.V. México, Distrito Federal. 52 edición, 2001.

JARACH, Dino. **El hecho imponible.** 3a. ed.; Buenos Aires, Argentina, Ed. Abeledo-Perrot S.A..

MANCILLA CONTRERAS, Oscar. **Las cooperativas agrícolas como forma asociativa de producción y fuente generador de empleo en el agro guatemalteco**, Guatemala, Guatemala: Tesis de grado, 1986.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Fundamentos tributarios**, 1a. ed.; Guatemala, Guatemala, Ed. Comunicación Gráfica G&A.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**, traducida al español por Luis Gutiérrez Andrés, 2a. ed.; Madrid, España, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional



Constituyente, 1986.

Ley General de Cooperativas. Congreso de la República. Decreto 82-78, 1978. Guatemala.

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

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

Ley del Impuesto de Solidaridad. Congreso de la República. Decreto 73-2008, 2008. Guatemala.

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

Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Congreso de la República. Decreto 70-94, 1994. Guatemala.

Ley del Timbre de Control Fiscal. Congreso de la República. Decreto 35-2001, 2001. Guatemala.

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

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

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo gubernativo 206-2004, 2004. Guatemala.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ministerio de Finanzas Públicas. Acuerdo Gubernativo 424-2006, 2006. Guatemala.



Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Acuerdo Gubernativo 737-92, 1992. Guatemala.

Reglamento de la Ley de Timbre de Control Fiscal. Ministerio de Finanzas Públicas. Acuerdo Gubernativo 393-2001, 2001. Guatemala.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Congreso de la República. Acuerdo Gubernativo, 111-95, 1995. Guatemala.