

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Programa de Actualización y Cierre Académico



Exenciones tributarias en los centros educativos privados

-Tesis de Licenciatura -

Amelia Graciela González Rodas

Guatemala, octubre 2013

Exenciones tributarias en los centros educativos privados

-Tesis de Licenciatura -

Amelia Graciela González Rodas

Guatemala, octubre 2013

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica y Secretaria General	M. Sc. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M.A. César Augusto Custodio Cóbar

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y JUSTICIA

Decano	M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Coordinador de Exámenes Privados	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador del Departamento de Tesis	Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Director del programa de tesis	Dr. Carlos Interiano
Coordinador de Cátedra	M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzman
Asesor de Tesis	M.A. José Luis de Jesús Samayoa Palacios
Revisor de Tesis	M. Sc. Sonia Zucelly García Morales

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

M. Sc. Mario Jo Chang

Licda. Magda Ester Vásquez Morales

Lic. Luis Alejandro Paniagua Herrera

M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Segunda Fase

M. Sc. Mario Jo Chang

Lic. Arturo Recinos Sosa

Licda. Magda Ester Vásquez Morales

Tercera Fase

Licda. Jacqueline Paz

Licda. Diana Noemy Castillo Alonzo

Lic. Erick Wong

Licda. Karla Gabriela Palacios Ruiz

Licda. Karin Virginia Romero Figueroa

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dieciséis de mayo de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **EXENCIONES TRIBUTARIAS EN LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS**, presentado por **AMELIA GRACIELA GONZÁLEZ RODAS**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la Licenciado **JOSÉ LUIS DE JESÚS SAMAYOA PALACIOS**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **AMELIA GRACIELA GONZÁLEZ RODAS**

Título de la tesis: **EXENCIONES TRIBUTARIAS EN LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 01 de agosto de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



M. A. José Luis de Jesús Samayoa Palacios
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, cinco de agosto de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **EXENCIONES TRIBUTARIAS EN LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS**, presentado por **AMELIA GRACIELA GONZÁLEZ RODAS**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la Licenciada **SONIA ZUCELLY GARCÍA MORALES**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.




M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **AMELIA GRACIELA GONZÁLEZ RODAS**

Título de la tesis: **EXENCIONES TRIBUTARIAS EN LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 28 de agosto de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. Sc. Sonia Zucelly García Morales
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **AMELIA GRACIELA GONZÁLEZ RODAS**

Título de la tesis: **EXENCIONES TRIBUTARIAS EN LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 03 de septiembre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Carlos Interiano

Director del programa de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **AMELIA GRACIELA GONZÁLEZ RODAS**

Título de la tesis: **EXENCIONES TRIBUTARIAS EN LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 04 de septiembre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Carlos Interiano

Director del programa de tesis Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar
c.c. Archivo



Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Nota: para efectos legales únicamente el sustentante es el responsable del contenido del presente trabajo.

Dedicatoria

A Dios:

Por la vida, la salud y por ser el ser supremo que permite que este culminando esta etapa de mi vida con éxito.

A mi madre:

Mamatita por ser la mejor madre del mundo, por su entrega, abnegación y sacrificio y por apoyarme incondicionalmente en todas las etapas de mi vida y jamás haber perdido la fe en mí a pesar de las adversidades.

A mi hija:

Aleyda Camila por haber llegado en el mejor momento de mi vida a llenar mis días de alegría, y ser mi motivación de ser mejor cada día

A mis hermanos:

Omar y Sergio por el apoyo que siempre me han brindado y por haber estado en todos los momentos de mi vida y a mi querido Chepito (QEPD) que siempre extrañare y estará en mi corazón.

A Toda mi Familia:

Familia Rodas Gracias porque siempre de distintas maneras todos me apoyaron para lograr cumplir mis metas.

Índice

Resumen	i
Palabras Clave	ii
Introducción	iii
Exención	1
Los Centros educativos según la Constitución Política de la República de Guatemala	14
Exenciones tributarias conforme las leyes ordinarias que establecen tributos	23
Consecuencias jurídicas por las faltas o delitos tributarios contemplados en el Código Penal	43
Necesidad de ejercer un mejor control sobre el Derecho de Exención de los centros Educativos Privados	47
Conclusiones	52
Referencia	54

Resumen

En el presente trabajo se abordó todo lo relacionado a las exenciones tributarias, su definición, contenido, clases y todas las características de las mismas, basándose en el estudio de fuentes bibliográficas, confirmando con ello que el beneficio de exención para los centros educativos privados nació de un mandato constitucional que establece que los centros educativos privados estarán exentos de toda clase de impuestos o arbitrios y en consecuencia todas las leyes tributarias tienen un apartado donde los detallan con entes exentos al pago de todo tributo liberándolos expresamente del cumplimiento de dicha obligación siempre que se trate de actos o contratos que tengan relación directa con la esencia de un centro educativo privado, además se concluyó en que otro motivo de su nacimiento es que actúan en coordinación con el Estado y deben apegarse a su leyes, reglamentos y disposiciones para poder funcionar.

También se estableció que el Código Tributario es la única norma que define la exención para posteriormente utilizarla como base y compararla con todas las definiciones encontradas en las fuentes bibliográficas estudiadas, ya que la presente investigación tiene la fuente bibliografía acompañada siempre de la fuente legal, confirmando que ambas tienen concordancia, encontrando que existen

leyes que eximen a los centros educativos privados del pago del impuesto y a la vez lo señalan dentro de la misma norma como un sujeto obligado del tributo tomando como base las actividades que realiza. Se conoció la forma correcta y requisitos para obtener la perfecta utilización de las constancias de exención, documento que siempre va acompañando del privilegio de exención que tienen los centros educativos privados estudio que tiene gran importancia, ya que evita el uso irregular de dichos documentos para evitar que un acto de estos encuadre en uno de los delitos que regula el Código Penal.

Palabras Clave

Exención. Educación. Arbitrio. Excepción. Beneficio.

Introducción

La presente investigación surge de la necesidad de la población de conocer en forma clara y precisa todo lo relacionado a las exenciones tributarias en general y específicamente de los centros educativos privados, explicando claramente que es una exención también analizando a diversos tratadistas para comprender mejor sus características, clasificación y diferentes alcances.

Se dará inicio analizando el origen o nacimiento de las exenciones tributarias y de donde surge su regulación en las diversas leyes tributarias, razón que se localiza en la Constitución Política de la República de Guatemala quien le da expresamente la calidad centros de cultura y por lo tanto son instituciones exentas de todo tipo de tributo o impuesto existente y de aquí en cumplimiento de dicho mandato constitucional se da su regulación en las leyes tributarias.

De igual manera se examinan todas las leyes que establecen impuestos en Guatemala, estudiando todo sobre su origen, caracteres, tipo impositivo de cada tributo ilustrando cada uno de ellos para que se comprenda mejor en qué consisten y saber cuáles son los impuestos o arbitrios vigentes en el País y de los que los centros educativos privados están expresamente exentos, dentro de cada Ley se analiza

elementalmente todas las recientes y extensas reformas que modifican la figura de las exenciones.

Se estudian todas las leyes ordinarias que regulan tributos en los que no nace la obligación para los centros educativos privados, como son el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto de solidaridad, impuesto único sobre inmuebles, ya que cualquier falta o delito que se cometa en relación a cualquiera de ellos será sancionado conforme lo establece el Código Penal debido a que las leyes ordinarias no regulan en sus enunciados la forma de sancionar cualquier transgresión remitiéndolo a las normas penales.

También forma parte de este análisis siendo un aporte de la autora la importante necesidad de que el Estado ejerza mejores controles a los centros que gozan de dicho privilegio para que se pueda erradicar aunque no de manera total por lo menos de una manera significativa todas las malas prácticas y usos irregulares que se dan referente al tema, para que el Estado no deje de percibir los ingresos en los casos que si le corresponde exigir a los centros educativos privados el pago de algún tributo.

Exención

Para desarrollar el presente trabajo es necesario hacer referencia de todas las definiciones, términos, caracteres y clasificaciones que se refieren a exenciones para que conforme la investigación avance se pueda interpretar de manera correcta ante que figura se encuentra. Es por ello que se debe comprender claramente que es una exención y todo lo que a ella se refiere.

Definición

En Guatemala las exenciones tributarias son un privilegio, perdón o dispensa que el Estado ha decidido otorgar a ciertos entes o instituciones que por su particular función se encuadran en los presupuestos que la ley establece y dicho privilegio puede ser total o parcial.

En cuanto a las normas tributarias que definen o establecen exenciones, se puede mencionar, la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando, Ley de Actualización Tributaria, Ley del impuesto único sobre inmuebles, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del impuesto de solidaridad principalmente entre otras.

Diferentes autores nacionales y extranjeros tiene su propia acepción de lo que es una exención tributaria entre los que se puede mencionar los siguientes para comprender de una manera más clara el significado de exención.

Para Monterroso exención es

La excepción al principio de generalidad establecida en el Derecho Tributario, es la condición neutralizante establecida en todas las legislaciones, para el beneficio de determinados grupos o personas de la población en General, por tratarse de un elemento importante de la relación jurídico tributaria es de suma importancia su análisis (2009:175)

Como lo indica la cita preliminar uno de los principios del Derecho tributario es el de generalidad que establece que los impuestos o tributos deben ser pagados por toda la población en general ya sean personas individuales o jurídicas sin excepción alguna, sin embargo para ciertas instituciones que por su función o finalidad aportan un beneficio u ofrecen un servicio al país y por ello el Estado decide otorgarles un beneficio que en este caso es la exención.

Villegas citado por Monterroso señala

El Derecho tributario no solo estudia los hechos imponibles, sino que también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea el mandato de pagar el tributo (Monterroso, 2009:175)

En base a la definición que antecede se comprende que en el contenido del Derecho Tributario no solo debe existir imposición de impuestos ya que no toda la población tiene los mismos alcances económicos y que así como existen instituciones con fines meramente lucrativos también existe una parte de la población que necesita una dispensa por parte del Estado para cumplir con sus fines y no deben ser tratados con la misma rigurosidad.

En Guatemala como en todos los países también existen diversos grupos que no son estrictamente lucrativos ya que su función más importante es la de aportar algún beneficio o servicio a la sociedad y no es prioridad obtener beneficios económicos por ello en el Derecho tributario también deben contemplarse excepciones a la regla general, para poder colaborar con los entes o instituciones menos poderosos y normar dentro de todas las leyes excepciones a la regla general.

La mayoría de los autores coinciden que las exenciones son una excepción al principio de generalidad ya que la ley crea el hecho generador y la base impositiva de todos los tributos y ordena que deben pagarse por toda la población y a la vez siempre en toda norma hay una parte denominada exenta donde van enumerados todos los grupos que gozan del privilegio de la exención.

En Guatemala las normas en materia tributaria otorgan el beneficio de exención a diversos entes coincidiendo todos en otorgarlas a los centros educativos públicos y privados, las universidades que funcionan en el país, los organismos del Estado descentralizados o autónomos, las municipalidades y sus empresas, las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales y profesionales, entre otros.

Sin embargo debe aclararse que todas las instituciones a las que el Estado otorga el beneficio de exención deben estar legalmente autorizadas para funcionar en el país para poder gozar de dicho privilegio que consiste en no cumplir con la obligación del pago del impuesto de lo contrario no podrían gozar de la mencionada dispensa.

Por ejemplo no podrá gozar de dicha exención un centro educativo privado que no cuente con la debida resolución que autoriza su funcionamiento, otorgada por el Ministerio de Educación que lo faculta para ofrecer sus servicios en el país.

Fonrouge índica

Las exenciones tributarias constituyen excepción a la regla de generalidad, pero ellas no se conceden como antaño, por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico, razonablemente apreciadas por el

poder legislativo y por lo común con el propósito de lograr una efectiva justicia social o fomentar el desarrollo de regiones determinadas (1965:286)

Del anterior concepto se logra concluir que la razón que motiva las exenciones a ciertos grupos no nace por costumbre, tradición o gusto, sino porque se observa en ellos ciertos caracteres especiales que los hacen merecedores de la misma.

Definición Legal

En el ordenamiento jurídico se establece cuales son todos las instituciones que están exentas del pago de los distintos tributos, sin embargo ninguna define legalmente que es la exención, solo detalla quienes son beneficiarios de la misma. Pero el Código Tributario es la única norma que establece de forma clara y precisa que es una exención, para que sea tomada como base para las demás normas.

El Artículo 62 del Código Tributario Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, establece que “Es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”

También como la anterior definición la ley también aclara que la decisión de otorgar exención nace de fundamentos y principios legales que deben cumplir los beneficiarios y que no nace del simple gusto o costumbre de otorgarlas.

Características

Legalidad

Es una de las características principales, ya que establece que para que una exención sea válida, debe estar claramente establecida en la ley y no podrá otorgarse ninguna exención que no esté señalada en alguna norma específica.

Morgain citado por Monterroso expresa

Por ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo tributario, debe estar expresamente establecidas en la Ley, por lo tanto la interpretación que se dé a la misma debe ser en sentido estricto, en nuestro ordenamiento jurídico no se puede conceder exenciones si no se encuentran determinadas en la Ley en particular, por el principio de legalidad que impera en el Derecho tributario (Monterroso, 2009:176)

Irretroactividad

Esta característica que establece que la exención puede solamente puede aplicarse o surte sus efectos solo después de haber sido creado el

Decreto o acuerdo que la contiene y no podrá otorgarse exenciones con efecto retroactivo.

Temporalidad

Es la que indica que subsistirá el beneficio para el sujeto pasivo hasta el momento en que se encuentra contemplada en la legislación. Si esta se modifica posteriormente dejara de tener vigencia el beneficio concedido a cualquier grupo si así lo señala la reforma o modificación.

Aquí se toma como ejemplo la exención que antes otorgada la ley a los centros educativos privados de no hacer el pago del impuesto por servicio de transporte o bus escolar y que ahora según las nuevas reformas surgidas en el año dos mil doce establece que dicho servicio ya no goza de tal beneficio y debe cancelarse todos los impuestos correspondientes y dar al usuario la factura de conformidad con la ley y en consecuencia cumplir con las obligaciones posteriores .

Clasificación

Con el transcurso del tiempo y a través del avance que ha surgido en cuanto a las exenciones, se desprenden varias clasificaciones para

poder saber en qué tipo de exenciones puede encuadrar cada institución se puede mencionar las clasificaciones siguientes.

Objetiva

A criterio de la sustentante son las exenciones que están directamente relacionadas con los bienes que constituyen la materia u objeto del impuesto, aquí no influye el sujeto pasivo de la obligación. En esta clase de exención no se considera al sujeto en particular, pero si a los bienes de su propiedad.

Un ejemplo de estas exenciones son las importaciones de bienes muebles efectuadas por las cooperativas que señala el Artículo 7 numeral 7 de la Ley del impuesto al Valor Agregado.

Subjetiva

Son aquellas exenciones en que la hipótesis neutralizante está directamente relacionada a la persona destinatario del tributo, por lo que se le identifica plenamente y se considera un beneficio para el sujeto particular, se establece que es una exención directa. Un ejemplo de estas exenciones es el pago del impuesto al valor agregado en los centros educativos públicos y privados y las universidades

autorizadas en el país que expresa el Artículo 8 numerales 1 y 2 ley del impuesto al Valor Agregado.

Constitucionales

Como su nombre lo indica son todas las exenciones establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, por ejemplo las otorgadas a los centros educativos privados, ya que claramente establece que dichos centros educativos están exentos de todo tipo de impuestos o tributos.

Económicas

Como explica la investigadora esta clase de exenciones son establecidas para el beneficio y desarrollo de un sector económico determinado del país, que puede ser fijada por la actividad económica que realiza ya que promueven el desarrollo del país en materia económica.

Con fines sociales

Son las exenciones que otorga el Estado con el objetivo de promover el desarrollo de grupos que contribuyen al desarrollo social, cultural,

deportivo o educativo de la población. Son exenciones especiales que se otorgan para colaborar con cierto fin social o cultural.

Legales

Como resultado de las investigaciones de la inquisidora son todas las exenciones que están establecidas en las diferentes leyes, las que pueden clasificarse de acuerdo al impuesto que ellas establecen y existen diversas normas, como lo son la Ley del impuesto sobre la renta Decreto número 26-92, La Ley del impuesto al valor agregado Decreto número 27-92, la Ley del impuesto único sobre inmuebles Decreto número 15-98, Ley del impuesto del solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

También se mencionan las recientes reformas como lo son las denominadas disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando Decreto número 04-2012 y la Ley de Actualización tributaria Decreto número 10-2012 también del Congreso de la República de Guatemala.

En todas las leyes que establecen impuestos, se fija el hecho generador y a la vez existe dentro de la misma una hipótesis neutralizante que

impide o limita para ciertos órganos que nazca la obligación de pago, establece de manera directa quienes son los entes declarados como exentos y detallando entre ellos a los centros educativos públicos y privados entre otros.

En base a lo anterior vale la pena aclarar que es una hipótesis neutralizante exponiendo que son los supuestos que describe la misma ley que impiden que nazca una obligación tributaria y dicho impuesto es obligatorio para otros grupos, también se define como las características que se señalan que deben cumplir los entes para poder estar exentos y el que cumpla con ellas no estará obligado a hacer el pago de los tributos.

Los beneficios tributarios son los que se dan cuando el hecho imponible u obligación y su consecuencia se separan y dejan fuera de la obligación a todas las instituciones que se encuentran exentas del pago, ya que se expresa dentro de la misma Ley el privilegio. Por lo que se tiene la exención como un beneficio tributario otorgado a ciertos sectores por razones económicas, sociales, culturales, entre otras.

La exención como una excepción al principio de generalidad

El Derecho Tributario por ser un conjunto de normas jurídicas cuenta con varios principios o garantías entre lo que se mencionan el de generalidad, legalidad, capacidad de pago, igualdad, proporcionalidad, irretroactividad, prohibición de doble tributación, no confiscación, equidad y justicia tributaria entre otros.

Uno de los principios del Derecho tributario es el de generalidad como se detalló anteriormente y que establece que los impuestos deben ser pagados por todos los sujetos y que el pago del tributo debe de aplicarse a toda la población. Como resultado de la investigación realizada por la autora de la presente se constata que varios autores coinciden que las exenciones son una excepción a dicho principio.

La exención se toma como una excepción ya que en una misma ley se establece que todos deben pagar un impuesto indicando que es obligatorio y a la vez le otorga a ciertos sujetos del impuesto el beneficio de no cumplir con dicha obligación tributaria, ya sea por razones de económicas, sociales o culturales.

Díaz y Nájera indican

Las Exenciones se consideran como una excepción al principio de generalidad que establece que todos deben pagar los impuestos o tributos, nuestra propia ley señala los casos de excepción a dicho principio. Y pueden darse por los casos siguientes.

Exención del Mínimo de Existencia: Es decir aquella renta o capital que se considera como indispensable para que un hombre pueda subsistir.

Exenciones para cierta categoría de personas: Estas exenciones no se encuentran dentro de los mínimos de existencia, se fundan en el propósito de facilitar el desarrollo de ciertas formas de organización corporativa, o de nuevas actividades industriales, o la inversión de nuevos capitales etc. Pero si son contrarios al principio de generalidad. Por esta razón creemos que se debe abandonar este sistema y emplear, como ayuda, la forma de subsidio que tiene, además, la ventaja de permitir un mayor control sobre él, de manera que es posible ampliarlos, restringirlo o suprimirlo según sea necesario.

Exenciones para concesionarios de servicios públicos: Son las otorgadas a ciertos servicios como una compensación por su prestación. Algunos autores consideran que se trata de exenciones aparentes, porque lo que deben pagar los concesionarios por concepto de impuesto lo cubren con los servicios que prestan. Y se sostiene que si existe una contraprestación que corresponda exactamente al importe de las prestaciones fiscales, no se rompe el principio de generalidad, porque no hay en realidad exención de impuestos (2005 : 49)

Como lo expresan las autoras Díaz y Nájera ellas no comparten el criterio del Estado de otorgar exención de los tributos a ciertos entes, señalando en que esto contradice el principio de generalidad que deben tener todos los impuestos y proponen como una alternativa más inteligente otorgar un subsidio por el servicio que prestan a los centros educativos privados, ya que según ellas esto ayudaría de una manera

más efectiva a solucionar los conflictos existentes en cuanto al control sobre las actividades que realizan estos centros de estudio.

Los centros educativos según la Constitución Política de la República de Guatemala

Para la Constitución Política de la República de Guatemala los centros educativos privados son considerados como centros de cultura, es de aquí donde nace la obligación de otorgarle la exención en el pago de todo tipo de impuestos o tributos ya que la Constitución Política de la República de Guatemala lo expresa claramente en su artículo setenta y tres.

También se establece que otro de los hechos que motiva dicha exención es que los centros educativos privados actuarán siempre bajo la supervisión del Estado y deberán apegarse a los planes o programas que el Ministerio de Educación establece, es por tal motivo que le otorga el beneficio claro y expreso de estar exentos de toda clase de impuesto y arbitrio debido a que no son instituciones independientes y libres en la prestación de sus servicios.

Los centros educativos privados son declarados como exentos ya que colaboran con el Estado prestando a la población una oportunidad más

de educarse porque para el sector público es imposible cubrir con toda la demanda educativa que existe y los usuarios que tienen posibilidad económica de hacerlo pueden recurrir a la iniciativa privada para poder formarse pues todos tienen derecho a elegir donde van a estudiar.

El Estado por ello les contribuye a los propietarios, copropietarios o representantes legales de los centros educativos privados retribuyéndoles por medio de las exenciones un ingreso por la función que ejercen de cubrir a gran parte de la población para que tenga acceso a la educación cuando las personas cuenten con los medios para poder hacerlo o cuando no puedan ser atendidos por escuelas o institutos del sector público tomando como antecedente que en los últimos años dichos centros se encuentran saturados de estudiantes.

El Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece “Deberes del Estado: El Estado debe garantizarle a los habitantes la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

Como la Constitución Política de la República establece es obligación del Estado garantizar entre otras obligaciones el desarrollo integral de la persona incluyendo la educación y en consecuencia se contribuye

con la paz y seguridad ya que se educa a los ciudadanos del futuro y si ellos se forman con valores y principios se logrará todos los fines trazados.

Por lo tanto aunque estos centros educativos, estén a cargo de la iniciativa privada o de los particulares siempre actúan en coordinación y bajo la estricta supervisión del Estado, quien por medio del Ministerio de Educación, a través de sus direcciones departamentales fiscaliza la actuación de dichos centros utilizando como inspectores inmediatos a los supervisores educativos divididos en sector público y privado.

Por tal subordinación con el Estado los centros educativos deben de solicitar ante la Dirección Departamental de Educación que le corresponda la autorización para la apertura y funcionamiento del mismo, ya que es el Estado quien autoriza cuales son los niveles, carreras, planes, jornadas, horarios y las cuotas que deberán cobrar a los padres de familia.

El Estado puede ejercer controles sobre los centros educativos públicos y privados y sancionará a los que ofrezcan los servicios que no estén debidamente autorizados por él o que cobren cuotas que no estén

avaladas por la autoridad competente o que sean demasiado onerosas para el padre de familia.

El Artículo 71 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indica

Derecho a la Educación: Se garantiza la libertad de enseñanza y de criterio docente. Es obligación del Estado proporcionar y facilitar la educación a sus habitantes sin discriminación alguna. Se declara de utilidad y necesidad publicas la fundación y mantenimiento de centros educativos, culturales y museos

Como lo expresa la cita del artículo de la Constitución Política de la República que antecede, es obligación del Estado proporcionarle a todos los habitantes una oportunidad para poder educarse y proporcionar los medios y ambientes necesarios para poder hacerlo y debido a que lamentablemente el Estado no puede cubrir al cien por ciento de la población educativa se da el surgimiento de los centros educativos privados.

El Artículo 72 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece

Fines de la Educación: La educación tiene como fin primordial el desarrollo integral de la persona humana, el conocimiento de la realidad y cultura nacional y universal.

Se declaran de interés nacional la educación, la instrucción, formación social y la enseñanza sistemática de la constitución de la república y de los derechos humanos

El enunciado anterior aclara lo establecido en el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuando indica que es obligación del Estado garantizar el desarrollo integral de la persona, aquí nuevamente señala que la educación forma parte de dicho desarrollo, ya que este es uno de los fines de la educación.

Las Exenciones según el Código Tributario

El Código Tributario por ser la ley ordinaria, especifica en esta materia es la norma de derecho público que regula todas las relaciones tributarias y es en base a ella que deben aplicarse los tributos excepto las que estén reguladas en normas especiales.

Es por ello que es el Código Tributario y por su generalidad es la única norma que da en forma clara un concepto de exención, es aquí donde se tiene la única definición legal aunque existe diversidad de normas que establecen exenciones, siempre será el Código Tributario la norma principal y se debe consultar en caso de duda sobre tributos o impuestos.

El Código Tributario lo establece como una dispensa otorgada por el Estado y dicha dispensa puede ser total o parcial, aplicable a los grupos encuadrados dentro de los supuestos legales en materia de exenciones.

El Artículo 62 del Código tributario Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, establece claramente que

Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

El Código Tributario establece que debe haber requisitos obligatorios que deben cumplir todas las leyes para poder regular y aplicar exenciones entre los que se mencionan las Condiciones y requisitos que deben cumplir para su otorgamiento los contribuyentes, siendo uno de ellos establecer si la exención es total o parcial y también es obligatorio establecer el plazo de dicha exención.

En cuanto a los tributos posteriores la ley tributaria no se extiende a los tributos que se instituyan posteriormente a su otorgamiento

Alcance de la exención tributaria

La exención tributaria solo se aplicará estricta y exclusivamente a los contribuyentes que realicen actividades y actos que sean específicos de la materia de la exención, es decir que no se empleará a los actos que realicen los contribuyentes que no sean parte de su actividad habitual para lo cual fueron creados y por lo que se les otorgó la exención, no podrá hacerse uso de ella en actos cuyos beneficios claramente son solo para el contribuyente. Por ejemplo un centro educativo privado no podrá hacer uso de exención en compra de artículos personales o de vestuario ya que esos no forman parte de giro normal de un centro educativo privado.

El Artículo 65 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica

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 beneficiarios podrán transferirse a terceros por ningún título.

Tampoco se aplicará a los establecimientos privados la exención si las actividades que realiza y por la que pretende obtener el beneficio sean

ajenos a su misión de prestar servicios de educación o formación, como lo son venta de útiles, uniformes o cualquier otro acto ajeno, de los ingresos de estos no estará exento y deberá cumplir con todas las obligaciones tributarias futuras que dichos actos le traigan.

Definición legal de centro Educativo privado

La Ley de Educación Nacional es la norma que regula todo lo relacionado al tema de la estructura del sistema educativo en general como son sus principios, fines, características, definición, y los Derechos y obligaciones de todos los que forman parte de la comunidad educativa.

Es importante aclarar que la Ley de Educación Nacional crea, promueve y autoriza las modalidades de educación, la supervisión educativa y todo lo que encuadra la educación, es decir todos los asuntos relacionados con los centros educativos públicos y privados.

Por tal motivo y por su especialidad es la única norma que da una definición legal de lo que es un centro educativo privado, ya que muchas leyes lo mencionan y lo encuadran como una de las instituciones exentas del pago de impuesto, pero ninguna da una

definición concreta de lo que es un centro educativo privado, y para comprender mejor este concepto nos apoyamos de la Ley de Educación Nacional.

El Artículo 23 del la Ley de Educación Nacional Decreto número 12-91 del Congreso de la República de Guatemala indica

Los centros educativos, privados, son establecimientos a cargo de la iniciativa privada que ofrecen servicios educativos, de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcta aplicación y cumplimiento

Partiendo de la anterior definición legal, se confirma una vez más el porqué del beneficio de exención que se otorga a los centros educativos privados, ya que la ley claramente dice que a pesar de ser un establecimiento a cargo de la iniciativa privada deberá ofrecer sus servicios de acuerdo a los reglamentos y disposiciones que sean aprobadas por el Ministerio de Educación.

Por lo tanto se establece que un centro educativo aunque sea privado tiene relación directa con el Estado aunque los fondos de su subsistencia no provengan de él, sino de las cuotas aportadas por los usuarios o padres de familia. Sin embargo la cantidad que un establecimiento privado ahorra en materia de exenciones se toma como

el aporte que el Estado hace a los centros educativos privados, por ayudar a cubrir una de las misiones del Estado que es la educación.

Exenciones tributarias conforme las leyes ordinarias que establecen tributos

Ley del impuesto sobre la Renta

Impuesto sobre la Renta

Se establece que es el tributo directo que se paga sobre las rentas que obtenga en el país, toda persona individual, entidad o cualquier otro tipo de organización o empresa, que obtenga de la inversión de capital.

Renta

Como se sabe renta es todo ingreso, utilidad o beneficio que se obtiene como fruto de alguna inversión, honorarios, salarios, entre otros que obtengan cualquier persona.

El Artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 que indica "Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que

se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.”

El Artículo 1 del Libro Primero, del Impuesto Sobre la Renta del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República establece

Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: a) La rentas de las actividades lucrativas, b) Las rentas del trabajo, c) Las rentas del capital y ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada conforme a cada uno de los títulos de este libro. Las rentas obtenidas por los contribuyentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro.

Conforme las anteriores disposiciones y obedeciendo al principio de generalidad los centros educativos privados deberían estar afectos al pago del Impuesto sobre la renta por todas las ganancias que obtengan, pero en este impuesto al igual que todos los establecidos en Guatemala, los centros educativos privados están exentos a este tributo.

El Artículo 8 de la Ley de de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala establece

Están exentos del impuesto: 1. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, excepto las

provenientes de personas jurídicas formadas con capitales mixtos, sin perjuicio de las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles. 2. Las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país, sin perjuicio de las obligaciones formales o de retención que pudieren corresponderles. 3. Los centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades. 4. Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte, gravados por el decreto número 431 del Congreso de la República “Ley sobre el impuesto de herencias legados y donaciones”. 5. Las rentas que obtengan las iglesias, exclusivamente por razón de culto. No se encuentran comprendidas dentro de esta exención las rentas provenientes de actividades lucrativas tales como: librería, servicios de estacionamiento, transporte, tiendas, internet, comedores, restaurantes y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

La Ley de Actualización Tributaria decretada recientemente en el año dos mil doce, establece todos los entes exentos del pago del impuesto y como se señala en la Constitución Política de la República de Guatemala, debe incluirse a los centros educativos privados, especificando claramente cuáles son los actos exentos y cuáles son las actividades que si están afectas al pago del impuesto.

Un centro educativo privado aunque no tenga la obligación del pago del impuesto, deberá llevar el control de los libros requeridos por la

Ley de los servicios que no está afecto al pago del impuesto y cumplir con todas las obligaciones correspondientes de los servicios que no está exento.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Impuesto al valor agregado

Es el tributo indirecto que paga el consumidor final por medio de un tercero que lo entrega al fisco y cuya tarifa es del doce por ciento sobre la venta de bienes, prestación de servicios, importaciones y todos los demás que se encuentre afectos.

Nuevamente en este impuesto como es permitido en la legislación existen también excepciones que en este caso, son llamadas exenciones tributarias que gozan las instituciones establecidas por la ley ya que cuentan con calidades específicas que encuadran en los presupuestos legales para gozar del beneficio de no hacer el pago.

El Artículo 8 de la Ley del impuesto al valor agregado Decreto número 27-92 que establece

De las exenciones específicas. No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las

siguientes personas. 1) Los centros educativos públicos y privados en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiaturas, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a los escolares, siempre que este no sea prestado por terceras personas. 2) Las universidades autorizadas para funcionar en el país. 3) La confederación deportiva autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco. 4) El instituto Guatemalteco de Seguridad Social. 5) Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, incluidos en la convención de Viena sobre Relaciones diplomáticas y consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad. 6) Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el gobierno de la república de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

Como se puede apreciar son varios los entes que la Ley señala como exentos y entre ellos los centros educativos públicos y privados, es conveniente mencionar que el numeral primero de la cita anterior que ha sido modificado con el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y que en el avance de este trabajo será analizado claramente.

La Ley del impuesto al valor agregado manifiestamente exime como es el caso del presente estudio a los centros educativos privados del pago de dicho impuesto del doce por ciento, los ingresos que dichos centros reciban por pago de prestación de servicio educativo o colegiaturas, inscripciones y derecho a examen, no así de cualquier otra prestación que el centro otorgue a sus usuarios.

Contribuyentes del impuesto al valor agregado

Conforme lo estudiado por la investigadora son todas las personales individuales o jurídicas y aquí se incluye también al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas y todos los organismos que realicen en el país actos grabados de conformidad con la Ley del impuesto al valor agregado.

Según la Ley del Impuesto al valor agregado unas de las características del impuesto es directo y que es pagado por el consumidor final con una tarifa del doce por ciento. En Guatemala este impuesto recae sobre operaciones tales como venta de bienes o permuta, prestación de servicios, importaciones, arrendamientos, donaciones entre vivos.

Como se describió al principio del presente trabajo mencionando que existen exenciones subjetivas que son las que recaen directamente sobre el sujeto destinatario del impuesto y entre las exenciones subjetivas del impuesto al valor agregado se encuentran el Instituto Guatemalteco de Seguridad social, las universidades autorizadas en el país, los centros educativos públicos y privados y las misiones diplomáticas y consulares.

Después de analizar la Ley del Impuesto al Valor agregado y su respectiva reforma regulada en la Ley de Actualización Tributaria decretada en el año dos mil doce, se confirma que las únicas actividades exentas de los centros educativos privados son Matricula de inscripción, colegiatura y Derechos a exámenes

Antes del surgimiento de la Ley de Actualización Tributaria los Decretos 04-2012 y 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado anterior establecía que los centros educativos privados estaban exentos del pago del Impuesto sobre de los pagos por concepto de inscripción, colegiaturas, derechos de exámenes y transporte terrestre proporcionado a escolares, y se encontraba señalado en el numeral primero del Artículo 8 de la Ley del impuesto al Valor Agregado.

El Artículo 6 de las disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando Decreto número 04-2012 del Congreso de la República establece

Régimen de las exenciones específicas. Las personas enumeradas en el artículo 8 anterior están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta Ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la

constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria.

Respecto a las importaciones que realicen estas personas, deberán solicitar previamente y cada vez, a la Administración Tributaria, resuelva si procede la exención. En los casos de los numerales 5 y 6 del artículo 8 de esta Ley, se requerirá opinión previa y favorable del Ministerio de Relaciones Exteriores. Una vez emitida la resolución que autorice cada exención y la franquicia respectiva, la Administración Tributaria no aplicará el impuesto y por lo tanto, las personas exentas no deberán emitir constancia de exención por la importación autorizada.

Para el control de las exenciones, la Administración Tributaria autorizará y notificará el uso de un documento que identifique a los beneficiarios de las exenciones establecidas en este artículo. Dicho documento tiene como objeto que éstos puedan identificarse ante terceros como titulares del derecho de exención. La Administración Tributaria establecerá las características de la identificación, así como los procedimientos, medios y formas para su elaboración, entrega, utilización y vencimiento de la misma

Igualmente deberán otorgar factura cubriendo el impuesto del doce por ciento, por los cobros que hagan bajo la figura de multas, moras, donaciones, cuotas especiales como campamentos, aniversarios, cuotas por manejo de papelería entre otros o cualquier otro recargo que no sean por concepto de inscripción colegiatura o derecho a examen.

El Artículo 151 de la Ley de Actualización tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala establece

No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco prestación de servicios las siguientes personas. 1.- los centros educativos

públicos y privados, en lo que respecta a la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tengan autorizados por autoridad competente...

En esta cita se amplía lo estipulado en el Artículo 8 de la Ley del impuesto al valor agregado, en su inciso primero sobre la exención a los centros educativos privados.

La Ley es clara en cuanto a los beneficios y obligaciones de los centros educativos privados sobre el pago del impuesto al valor agregado y debe ser interpretado de manera correcta, no queda margen de duda, para que los propietarios, representantes, directores puedan hacer mal uso de las mismas alegando ignorancia de las regulaciones legales.

Los actos en los cuales los centros educativos privados pueden hacer uso de las constancias de exención son solo por las compras y servicios adquiridos relacionados a las actividades educativas como pupitres, pizarrones, escritorios, computadoras, artículos de oficina, entre otros

Anteriormente las constancias de exención eran otorgadas en talonarios enumerados, autorizados por la Superintendencia de Administración tributaria, de las cuales una era entregada el vendedor y otra quedaba en poder del contribuyente exento para sus fines

contables, debido al poco control que se tenía sobre estas constancias que resulto ser un tanto obsoleto, ya que con ellos la Administración tributaria no tenía un control preciso ni podía hacer el cruce respectivo de información necesaria para verificar el buen uso de las mismas

En el año dos mil doce la superintendencia de administración tributaria creo el uso de constancias de exención electrónicas, para ello los contribuyentes deberán solicitar a la superintendencia la autorización de las mismas quedando obligado el contribuyente a presentar informe trimestral ante dicha entidad de todas las constancias utilizadas acompañas de las facturas originales que complementan dicha constancia de exención

Como parte de todas las reformas tributarias surgidas en el año dos mil doce, mediante los Decretos número 04 -2012 y 10-2012, para estar a la vanguardia de la tecnología de estas modificaciones se hace necesaria automatizar algunos procedimientos en la administración tributaria en cuanto a exenciones.

A consecuencia de dichas reformas se estableció que a partir del 01 de enero de 2013 las constancias de exención del impuesto al valor agregado en formularios pre impresos SAT-2091, SAT 2092 o SAT

2099 que se emitieron dejaron de tener vigencia y únicamente son válidas las constancias generadas en forma electrónica (formulario 2093) a través del sistema exención del impuesto al valor agregado por medio de la página *Web* y a partir de la mencionada fecha ya no se permitió el uso de formularios.

En consecuencia a ello en la actualidad ya no son permitidas las constancias en formularios pre-impresos y solo deberán circular exenciones emitidas electrónicamente generadas por el portal de la superintendencia de administración tributaria.

La administración tributaria creó este sistema electrónico con la visión de mejorar y sistematizar el documento de constancia de exención debido al abuso cometido por muchas entidades que las han utilizado para compra de carros de lujo u otros gastos personales que no tienen ninguna relación directa con el objeto para el que fue creada de la institución.

Intrínsecamente los objetivos de la sistematización de constancia de exención del impuesto del valor agregado conforme los hallazgos de la investigadora se pueden mencionar algunos que son los más importantes como brindar a los contribuyentes un mejor servicio,

facilitar la emisión de constancias de exención, facilitar la forma de entregar reportes correspondientes, reducir el tiempo de espera al momento de realizar compras, eliminar la emisión de constancias a mano que hacían más difícil el control por parte de la administración tributaria.

Requisitos para adherirse al sistema exención del impuesto del valor agregado

El contribuyente exento que desee hacer uso de las constancias con el nuevo sistema deberán acudir a Administración tributaria y cumplir con presentar los requisitos siguientes formulario SAT-351, resolución del Ministerio de Educación donde fue autorizado el centro educativo, constancia de capacitación, estar solvente en sus obligaciones tributarias y entregar las constancias pre impresas (última utilizada y primera en blanco) que aún tenga en su poder.

Este sistema es una útil herramienta para los contribuyentes exentos, ya que al estar autorizado para emitirlas será necesario solamente una computadora con acceso a internet, el contrato de adhesión correspondiente activo, programa *adobe Reader* (mínimo 8.0) y una

impresora y podrá el contribuyente en cualquier lugar generar su constancia de exención y beneficiarse en sus compras.

Después de generar la constancia de exención una quedará en poder del establecimiento educativo y otra en poder del proveedor. Las constancias de exención podrán ser generadas en blanco o con información y todas tendrán que ser presentadas en el informe trimestral.

También es importante hacer referencia de las obligaciones posteriores al uso de las constancias para las empresas que venden bienes o prestan servicios que son entregar a quien le venda o preste el servicio la factura correspondiente y por el monto del impuesto consignado en el documento entregaran la constancia de exención

De igual manera también existen obligaciones posteriores al uso de constancias de exención para los centros educativos privados que son presentar electrónicamente el informe trimestral de constancias de exención utilizadas que deberá contener el número de constancia de exención emitida y fecha en que se utilizó, número de identificación tributaria, nombre completo, razón o denominación social del proveedor, monto total de la compra, deberá presentarse quince días

inmediato siguientes al vencimiento del trimestre y acudir ante la administración tributaria con la impresión de informe electrónico.

El informe de las constancias de exención deberá ser presentado trimestralmente con el nuevo sistema denominado Exención del impuesto al Valor Agregado dicho informe será generado por el sistema donde se enviarán todas las constancias en cualquiera de los estados ya sean creadas, impresas, anuladas, autorizadas y declaradas todas deberán ser incluidas en el informe y deberán ir acompañadas de la factura correspondiente que avala la compra y dar informe a la Administración tributaria.

Los casos en los que no procede el uso de constancias de exención del Impuesto al Valor Agregado son cuando se adquieran bienes o servicios no relacionados directamente con la educación como las realizadas a empresas relacionadas para la prestación de los servicios adicionales como librerías, fotocopiadoras, servicios de bus entre otros, tampoco podrán ser utilizadas en las compras realizadas a pequeños contribuyentes.

Si el centro educativo utiliza constancia de exención cuando adquiera los servicios anteriormente mencionados que son ajenos al giro normal de la institución, será tipificado como utilización irregular de las

constancias de exención, delito que en Guatemala tiene consecuencias penales.

Para poder realizar este estudio la investigadora observó físicamente las nuevas constancias de exención emitidas electrónicamente y de dicha observación encontró ciertos requisitos esenciales como número de constancia que la asigna el mismo sistema electrónico, número de identificación tributaria del proveedor, nombre, razón o denominación social del proveedor o vendedor, monto total del consumo, monto de la exención, firma del propietario o representante legal del centro educativo privado y por último a la constancia se le deberá estampar el sello utilizado por la institución educativa.

Uso de las constancias de Exención del Impuesto al Valor Agregado

Las constancias de exención es el documento que deberá acompañar todo contribuyente beneficiado con este privilegio a la factura de las compras exentas que realice, debiendo recibir del vendedor la factura por el total de la compra incluyendo el valor del impuesto al valor agregado cantidad que se calculará en la constancia de exención .

Ley del Impuesto de Solidaridad

Impuesto de solidaridad

Es un impuesto transitorio pero que a pesar de ello desde el año dos mil ocho aún no ha perdido su vigencia y se ha mantenido tributando pues hasta la presente fecha no ha existido una norma que la derogue y como la ley no estableció un plazo de vigencia se seguirá aplicando mientras no exista una ley que la deje sin efecto.

Es el tributo que deberán pagar al Estado todas las personas individuales o jurídicas e incluso las extranjeras que operen en el país o cualquier otra forma de organización que dispongan de patrimonio propio y que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos y sobre este monto deberán pagar el tipo impositivo del uno por ciento

El surgimiento del impuesto de solidaridad se dio en el año dos mil ocho, cuando el Congreso de la República de Guatemala, en el ejercicio de su facultad de decretar, reformar y derogar leyes, crea el Decreto número setenta y tres guion dos mil ocho, basándose en que

el fin supremo del Estado es el bien común de los guatemaltecos y que todos como tal deben contribuir a los gastos públicos por medio del pago de tributos , siendo el hecho generador de dicho tributo la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional .

Haciendo excepción al principio de generalidad nuevamente el Estado otorga a varios organismos o entidades del estado o privadas el beneficio de la exención tributaria y también entran en dicho privilegio los centros educativos privados aunque así el establecimiento tenga patrimonio propio y obtenga un margen bruto superior al cuatro por ciento, la ley es clara y precisa en declararlo como exento.

El Artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala establece

Están exentos del Impuesto de Solidaridad: a).- Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y las municipalidades y sus empresas, con excepción de las personas jurídicas formadas por capitales mixtos. b).- Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país. c) .- Los sujetos pasivos de este impuesto que inicien actividades empresariales, durante los primeros cuatro trimestres de operación. d) - Las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por personas individuales o jurídicas que por ley específica o por operar dentro de los regímenes especiales que establecen la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 29-89 y la Ley de Zonas Francas, Decreto Número 65-89,

ambas del Congreso de la República, y sus reformas, se encuentren exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo que gocen de la exención. e).- Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención. f).- Las personas individuales o jurídicas y los demás entes afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, conforme lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, y sus reformas. g).- Los contribuyentes que, a partir de la vigencia del Impuesto de Solidaridad que establece esta Ley, incurran en pérdidas de operación durante dos años consecutivos. Esta exención se aplica exclusivamente para los cuatro períodos impositivos siguientes al segundo año en que resultaron las citadas pérdidas. Para que sea aplicable la exención a que se refiere esta literal, los contribuyentes informarán a la Administración Tributaria mediante declaración jurada de su situación particular, adjuntando sus estados financieros debidamente auditados. Dicho informe se presentará, a más tardar, el treinta y uno (31) de marzo del año calendario respectivo. La Administración Tributaria podrá efectuar las auditorías que estime convenientes para constatar la veracidad de lo declarado.

Ley del Impuesto único sobre Inmuebles

Impuesto único sobre inmuebles

Es el impuesto que recae sobre los bienes urbanos, rústicos y rurales, integrando en ellos terrenos, estructuras, construcciones y todas las instalaciones adheridas al inmueble por las cuales se pagará en base a

una tasa valor que va desde el dos al nueve por ciento dependiendo del avalúo de la propiedad objeto del impuesto

El presente impuesto es creado según Decreto número quince guion dos mil ocho, y los fondos percibidos corresponden a las municipalidades del país y al Estado, dinero que deberán destinar al desarrollo local, correspondiendo a las municipalidades los contribuyentes afectos al dos por millar el total de lo que están obligados al seis y nueve por millar se distribuirá en un veinticinco por ciento para el Estado y el setenta y cinco por ciento a las municipalidades.

En base al Artículo 12 de la Ley del impuesto único sobre inmuebles, los centros educativos privados son beneficiados nuevamente con la exención del pago de dicho impuesto sobre el valor según avalúo total que tenga la propiedad y construcción que sea destinada para la enseñanza de los estudiantes, es decir todo lo adherido a la propiedad del local que ocupe el centro educativo.

Aquí se comprueba una más que se cumple el mandato Constitucional que establece que los centros educativos privados como centros de cultura están exentos de toda clase de impuestos o tributos, por lo tanto

la municipalidad que pretenda hacer el cobro de dicho impuesto a una propiedad destinada a la enseñanza estará bajo una inconstitucionalidad ya que la ley es clara en generalizar todo tipo de impuesto.

También se debe aclarar que para que se tenga Derecho a la exención, el establecimiento educativo y la propiedad física que ocupe el establecimiento deberán pertenecer a la misma persona individual o jurídica, no aplicará en caso que el centro educativo privado trabaje en instalaciones arrendadas, ya que de ser así el caso el propietario deberá hacer el pago de dicho impuesto.

El Artículo 12 de la Ley del Impuesto único sobre inmuebles Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala establece

Exenciones: para los efectos del presente impuesto, están exentas por los bienes que posean las entidades siguientes: 1. El Estado, sus entidades descentralizadas y autónomas y las municipalidades y sus empresas. 2. Las misiones Diplomáticas y consulares de los países con los que Guatemala mantenga relaciones siempre que exista reciprocidad 3. Los organismos internacionales de los cuales Guatemala forme parte. 4. Las universidades de San Carlos de Guatemala y demás universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país. 5. Las entidades religiosas debidamente autorizadas, siempre que los bienes inmuebles se destinen al culto que profesan, a la asistencia social o educativa y que estos servicios se proporcionen de manera general y gratuita. 6. Los centros educativos privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudio. 7. Los colegios profesionales. 8. La confederación deportiva autónoma de

Guatemala, y el comité olímpico guatemalteco, 9. Los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país.

Consecuencias jurídicas por las faltas o delitos tributarios contemplados en el Código Penal

Es de gran importancia el estudio de los delitos o faltas tributarias ya que el bien jurídico tutelado en los delitos tributarios es el Estado porque son fondos que él deja de percibir para contar con los recursos necesarios para cubrir sus necesidades y seguir desarrollando su actividad.

Esto significa que en los delitos tributarios lo que se afecta es la economía Nacional, ya que una gran parte de la población deja de dar al Estado lo que le corresponde ya sea por evasión o infracción o cualquier otra manera de defraudar al Estado debido a que cualquier incumplimiento u omisión tributaria es considerada como un acto ilícito que puede ser considerado una infracción o delito penal, dependiendo de la gravedad de la misma.

Delgadillo Expresa

El incumplimiento de una obligación tributaria se puede calificar como infracción o como delito, lo cual en principio plantea el problema de que un hecho ilícito sea castigado simultáneamente en los ámbitos penal y administrativo, que puede llevar a pensar que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, en contra del principio constitucional de que “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito” ya sea que se absuelva o se le condene.

El presente título va dirigido a Propietarios, Representantes Legales y Contadores de Centros Educativos que deseen conocer sobre las exenciones que legalmente les aplica y las obligaciones que deben cumplir ante la Administración Tributaria para evitar caer en el delito de defraudación y conocer cuáles son los delitos o faltas en las que pueden caer por alguna acción indebida cometida bajo el nombre de centro educativo privado o cualquier otra entidad exenta.

El Artículo 358 “A” Código Penal Decreto numero 17-73 del Congreso de la República de Guatemala establece

Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

Lo anterior indica que cualquier acción que el contribuyente realice con el fin de querer violar los controles ejercidos por la Administración tributaria será denominada como delito de defraudación tributaria que será sancionado conforme la ley.

El Artículo 358 “B” Código Penal Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala establece

Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior: 1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados. 2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan. 4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia. 5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos. 6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos. 7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria. 8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona

jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio. 9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal. 10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

Aquí se entiende claramente que el contribuyente quien utilice las exenciones y compre productos que no tengan ninguna relación con la función del centro educativo privado o cualquier otro ente que tenga privilegio de la exención y que posteriormente los utilice para otros fines que no sean los de educación o que los venda a terceras personas estará cometiendo delito contra el Estado y será sancionado como lo establece el Código Penal.

Todas las leyes que establecen tributos para cualquier delito o falta nos remiten al Código Penal, ya que de manera clara y expresa, dichas normas establecen que dichas sanciones serán impuestas de conformidad con el Código Penal o Código Tributario según sea el caso.

Necesidad de ejercer un mejor control sobre el Derecho de Exención de los centros Educativos Privados

Las exenciones tributarias siempre serán de gran interés para la población ya que los centros educativos privados siempre serán parte de la sociedad debido a que la familia que es el pilar fundamental de ella se sirve casi siempre de centros educativos privados para poder educar a sus hijos y conocer cuáles son los servicios por lo que deben exigir la factura correspondiente y por los que solo será necesario un recibo de pago extendido por el centro educativo privado.

Todo Padre de familia, propietario o representante legal debe tener claro que aunque sean propiedad de la iniciativa privada siempre deben actuar bajo supervisión del Estado y están sujetos a sus programas, planes y disposiciones para poder funcionar o modificar cualquiera de sus servicios.

Especialmente en los últimos dos años que ha existido una lluvia de reformas tributarias en las cuales hay diversas modificaciones en materia de exenciones especialmente las disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y contrabando Decreto número 04-2012 del Congreso de la República de Guatemala y la Ley de Actualización tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

En los Decretos anteriormente señalados que contienen reformas tributarias se ha dado la modificación de los servicios afectos al impuesto al valor agregado de los centros educativos privados, en donde ya deja sin efecto la exención que tenían los dichos centros sobre la prestación del servicio de transporte escolar, siendo ahora un servicio considerado independiente al servicio de índole educativo y deberá ser pagado como un contribuyente normal, extendiendo la debida factura al padre de familia.

También ha surgido la importante modificación que sufre el sistema de la emisión de constancias de exenciones dejando ahora sin efecto a partir del presente año las constancias de exenciones en formularios pre impresos, debiendo ahora solicitar el servicio ante la administración tributaria y mejorando así el control que tiene la administración tributaria en las transacciones que realizan los centros educativos privados, evitando así que dichos centros sean instrumento para la mala práctica y evasión de impuesto utilizados para defraudar al Estado.

Por ello una de las causas que motivaron la modificación de las constancias de exención fue por los abusos cometidos por los propietarios o representantes de los centros educativos en hacer compras que no tienen ninguna relación directa con el objeto de

creación de los centros educativos que es la de prestar un servicio de enseñanza por este motivo se hace más necesaria la necesidad de ejercer mejores controles sobre los actos de los centros educativos privados.

Se hace necesario que el Estado vaya modificando y mejorando constantemente sus controles existentes, para que no puedan existir fugas que den pie a una evasión o infracción y la superintendencia de Administración tributaria debe estar al día con los avances legales y tecnológicos para poder combatir la defraudación tributaria.

Aunque no se logre frenar completamente dichos abusos con esta determinación , al menos la administración tributaria tendrá un mayor control para dichos grupos exentos que deseen defraudar al Estado o al menos se espera que disminuya esta práctica, o si se continúa realizando estas actividades por parte de algunos centros educativos privados al hacerlo ahora será más fácil para el Estado detectarlos para que no se pierda realmente la esencia y la credibilidad que deben tener los centros educativos privados, ya que han sido considerados como el privilegio al que solo una pequeña parte de la sociedad puede tener acceso.

Es necesario también que la población conozca sobre todos las obligaciones y privilegios que tienen los centros educativos privados, ya que en todas las leyes en materia tributaria, existe una parte exenta en donde son incluidos los centros educativos privados entre otros como entidades especiales para las que no nace la obligación de hacer el pago del impuesto incluidos en leyes que son modificadas constantemente y actualizadas para estar al día con el avance de nuestra sociedad

Por ello es sumamente necesario que el Estado mantenga un constante estudio y se pueda ejercer un mejor control sobre la autorización de centros educativos privados trabajando de manera conjunta la Administración tributaria y el Ministerio de Educación, investigando quienes serán las personas que actuaran como propietarios o representantes de los centros educativos privados antes de su autorización verificando que sean personas honorables, en las que su visión principal sea la de el espíritu de educar a los niños, jóvenes e incluso adultos y darle conjuntamente un seguimiento de sus actividades.

Una de las maneras de ejercer el control sobre los centros seria velar porque cobren las cuotas que estén debidamente autorizadas por el Ministerio correspondiente que en este caso es el Ministerio de

Educación ya que es un monto del que no se está pagando ningún tipo de impuesto, pudiendo condicionar su autorización a requisitos previos que deberán cumplir ante la Administración tributaria pudiendo ser una alternativa estar inscrito en un régimen especial de contribuyentes exentos para poder así darle el seguimiento a cada uno y así la Superintendencia de Administración tributaria pueda saber exactamente la cantidad de instituciones exentas existen.

Una de las armas de la administración tributaria podría ser que la inscripción ante ella, sea un requisito obligatorio para que los centros educativos privados puedan ser autorizados por la dirección departamental de educación que corresponda, de igual manera exigir ese requisito para las demás instituciones exentas para que puedan ser autorizadas por la entidad que corresponda.

Se debe entender que los centros educativos privados gozan de exenciones ya que su misión es considerada de beneficio para la sociedad y se necesita conocer especialmente ahora que dichas determinaciones han tenido cambios relevantes debiendo conocer cuáles son las disposiciones que se encuentran vigentes y cuales han quedado sin efecto para poder interpretar correctamente todo lo referente a exenciones tributarias.

Conclusiones

Que el estudio de las exenciones tributarias a los centros educativos privados no debe considerarse como un tema de educativo ya que los estudios realizados se fundamentan en toda la legislación guatemalteca en materia tributaria utilizando como punto de partida la Constitución Política de la República de Guatemala y por lo tanto es un estudio eminentemente jurídico.

Se perfeccionó el conocimiento de la definición características y clases de exenciones tributarias y específicamente de las que gozan los centros educativos privados y que están contenidas en todas las leyes tributarias nacionales que fueron objeto de estudio, también se evaluó todas las acepciones de varios autores respecto al tema donde se confirmó que para algunos es una decisión acertada y para otros es una deficiencia del Estado.

Se confirmó que todas las normas relacionadas a la materia tributaria que afecta a los centros educativos privados han tenido constantes modificaciones y al estudiarlas se logro verificar cuales fueron los cambios realizados confirmando que ninguno de ellos deroga el derecho de exención de los centros educativos privados, sufriendo solamente breves modificaciones.

Se verifico que la razón más importante de estas reformas ha sido el abuso de algunos entes en el uso de este beneficio utilizándolos como instrumento para defraudar al Estado, para ello crea todas las estrategias necesarias y aunque la creación de las mismas no garantiza que no se cometerán mas ilícitos o abusos, por lo menos se logrará mermar esta mala práctica

Las exenciones deben ser motivo de estudio ya que nacen de la Constitución Política de la República de Guatemala, y por ello todas las normas ordinarias en materia tributaria las establecen por naturaleza sin ningún tipo de limitaciones, es decir que son designadas por mandato constitucional.

Se ratifico que cualquier infracción o delito en cuanto al pago de impuestos, será sancionado de conformidad con el Código Penal, ya que las leyes ordinarias en materia tributaria no establecen una sanción específica y remiten en su articulado al Código Tributario y Penal

Referencias

Libros

Delgadillo, L. (2012). *Principios de Derecho Tributario*, primera edición, Editorial Limusa S.A. de C.v. México

Díaz C. (2005). *Derecho Financiero I*, segunda edición, Editorial Praxis, Guatemala

Fonrouge, C. (1965), *Derecho Financiero Volumen I*, primera edición, Ediciones Depalma, Argentina

Monterroso, G. (2009) *Fundamentos tributarios*, Tercera edición, Comunicación Gráfica G&A, Guatemala

Nájera, L. (2005), *Derecho Financiero I*, segunda edición, Editorial Praxis, Guatemala

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente. (1985) *Constitución Política de la República de Guatemala*, Guatemala

Congreso de la República de Guatemala. (1973) *Código Penal Decreto número 17-73*, Ediciones Alendro, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, (1991), *Código Tributario Decreto número 6-91*, Ediciones Alendro, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, (2012), *Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando Decreto número 04-2012*, Guatemala

Congreso de la República de Guatemala, (2012), *Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012*, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1991) *Ley de Educación Nacional Decreto número 12-91*, Ediciones Alendro, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1992), *Ley del Impuesto al valor Agregado, Decreto número 27-92*. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, (1992), *Ley del impuesto sobre Renta Decreto 26-92*, Ediciones Alendro, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, (2008), *Ley del impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008*, Guatemala.