

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADOS
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

TESIS DE POSTGRADO

**LAS EXENCIONES SUBJETIVAS Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN GUATEMALA**

PRESENTADA POR:

Lic. Julio Abel García Alvarado



QUETZALTENANGO, SEPTIEMBRE 2021

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADOS
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

TESIS DE POSTGRADO

**LAS EXENCIONES SUBJETIVAS Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN GUATEMALA**

**INFORME FINAL DE TESIS PRESENTADO AL CONSEJO ACADÉMICO DE
POSTGRADOS DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE**

POR:

Lic. Julio Abel García Alvarado

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE:

MAESTRO EN CIENCIAS EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

QUETZALTENANGO, SEPTIEMBRE 2021

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

AUTORIDADES

RECTOR MAGNÍFICO M A. Pablo Ernesto Oliva Soto

SECRETARIA GENERAL Inga. Marcia Ivónne Véliz Vargas

CONSEJO DIRECTIVO

DIRECTORA GENERAL DEL CUNOC M Sc. María del Rosario Paz Cabrera

SECRETARIA ADMINISTRATIVA M Sc. Silvia del Carmen Recinos Cifuentes

REPRESENTANTE DE CATEDRATICOS

Ing. Erick Mauricio González
M Sc. Freddy de Jesús Rodríguez

REPRESENTANTES DE LOS EGRESADOS DEL CUNOC

Licda. Vilma Tatiana Cabrera

REPRESENTANTES DE ESTUDIANTES

Br. Aleyda Trinidad de León Paxtor
Br. Romeo Danilo Calderón

DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS

Dr. Percy Iván Aguilar Argueta

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente: Dr. Percy Iván Aguilar Argueta

Secretario: M Sc. Benito Rivera García

Coordinador: M Sc. Jorge F. Santisteban

Experto: M Sc. José Edgar Roberto Sánchez Romero

ASESOR DE TESIS:

Dr. Bayron I. De León De León

PROFESIONAL QUE APADRINA:

Dr. Luis Rolando Rodas Cifuentes

NOTA: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la presente tesis (artículo 31 del Reglamento de Exámenes Técnicos y Profesionales del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala)



ORDEN DE IMPRESIÓN POST-CUNOC-067-2021

El Infrascrito Director del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, luego de tener a la vista el dictamen correspondiente del asesor y la certificación del acta de examen privado No. 32-2021 de fecha 21 de julio del 2021, suscrita por los Miembros del Tribunal Examinador designados para realizar Examen Privado de la Tesis Titulada **“LAS EXENCIONES SUBJETIVAS Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN GUATEMALA.”** Presentada por él (la) maestrante **Julio Abel García Alvarado** Registro Académico **No. 199830133** previo a conferírsele el título de **Maestro (a) en Consultoría Tributaria**, autoriza la impresión de la misma.

Quetzaltenango, Septiembre 2021

IMPRIMASE

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Dr. Percy Iván Aguilar Argueta
Director Postgrados CUNOC

Quetzaltenango 23 de junio de 2021

Consejo Académico de Postgrados
Centro Universitario de Occidente
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Consejo:

Por este medio me permito hacer de su conocimiento que de acuerdo con lo resuelto en el punto QUINTO, INCISO 5.3.):13, del Acta POSTGRADOS 013-2018 de la sesión celebrada por el Consejo Académico de Postgrados, el 02 de octubre de 2018, se me nombró como Asesor del Trabajo de tesis del Licenciado Julio Abel García Alvarado, con carné No. 2549 20144 0917, registro académico 199830133.

En virtud de lo anterior, me permito informarles que he asesorado el trabajo de Tesis denominado **“LAS EXENCIONES SUBJETIVAS Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN GUATEMALA”**, presentado por el licenciado Julio Abel García Alvarado, como requisito previo a optar al título de Maestro en Consultoría Tributaria y habiendo comprobado que se han seguido los lineamientos establecidos por el Departamento de Estudios de Postgrados de este Centro Universitario de Occidente, y que el contenido de la investigación es importante aporte al ámbito jurídico tributario, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que se continúe con los trámites respectivos.

Positivamente,

“ID Y ENSEÑADA TODOS”

Dr. Bayron Ines De León De León
Asesor de Tesis



EL INFRASCRITO DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

CERTIFICA:

Que ha tenido a la vista el libro de Actas de Exámenes Privados del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente en el que se encuentra el acta No. 32-2021 la que literalmente dice:-----

En la ciudad de Quetzaltenango, siendo las once horas del día miércoles veintiuno de julio del año dos mil veintiuno, reunidos en la Plataforma Virtual Meet, con el link de reunión meet.google.com/xve-yrcg-qvc, el Honorable Tribunal Examinador, integrado por los siguientes profesionales: **Presidente:** Dr. Percy Ivan Aguilar, con registro de personal No. 950992; **Coordinador:** M Sc. Jorge Francisco Santisteban, con registro de personal No. 11062; **Asesor:** M Sc. Bayron Ines de León, con registro de personal No. 20030611; **Experto:** M Sc. José Roberto Sánchez, con registro de personal No. **20010576**; **Secretario que certifica:** M Sc. Edgar Benito Rivera, con registro de personal No. 15972; con objeto de practicar el **Examen Privado** de la Maestría en **Consultoría Tributaria** en el grado académico de **Maestro(a) en Ciencias** de él (la) Licenciado(a) **Julio Abel García Alvarado** identificado(a) con el registro Académico No. **199830133** procediéndose de la siguiente manera:-----

PRIMERO: El(la) sustentante practicó la evaluación oral correspondiente, de conformidad con el Reglamento respectivo.-----

SEGUNDO: Después de efectuadas las preguntas necesarias, los miembros del tribunal examinador procedieron a la deliberación, habiendo sido el dictamen **FAVORABLE**-----

TERCERO: En consecuencia él (la) sustentante **APROBO** con observaciones el examen privado de tesis para otorgarle el título profesional de **MAESTRO(A) EN CONSULTORIA TRIBUTARIA.**-----

CUARTO: No habiendo más que hacer constar, se da por finalizada la presente, en el mismo lugar y fecha una hora con treinta minutos después de su inicio, firmando de conformidad, los que en ella intervinieron.-----

Y para los usos legales que a él (la) interesado(a) convengan, se extiende, firma y sella la presente CERTIFICACIÓN en una hoja membretada del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala a los ocho días del mes de septiembre del año dos mil veintiuno.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Certifica:

Vo. Bo.


Yamara Yamileth Rodas de León
 Secretaria de Postgrados


Dr. Percy Ivan Aguilar
 Director de Postgrados

DEDICATORIA

A DIOS

Ser supremo, creador del universo, todopoderoso para hacer las cosas mucho más abundante de lo que pido o entiendo, por regalarme vida, perdón, sabiduría, amor y verme con ojos de gracia.

A MIS PADRES

Abel García Ramírez
Aura Marina Alvarado de García

Sirva la presente como un reconocimiento a su decisión de buscar mejores oportunidades en la vida, enseñándome que todo lo que vale la pena, necesita un sacrificio enorme para alcanzarlo. Y por recordarme que esta meta lograda es un ingrediente más en el camino de la humildad. Muchas gracias por la continua motivación que me ha sido infundida para este logro. ¡Que esta mínima dedicatoria, contribuya a darles el honor que merecen!

A MI ESPOSA

Dalila Yessenia Morales Juárez

Por ser la compañera de mi vida y convertirme en un baluarte fundamental para lograr este triunfo. Te amo.

A MIS HIJAS

Angela Mariana y Karla Esmeralda

Mi herencia de Jehová, que este logro sea una motivación para soñar mucho más alto y que persigan y alcancen sus propios sueños. Las amo.

A MIS HERMANOS

David Enrique
Aura Patricia
María Virginia

Con mucho cariño, gracias por el esfuerzo compartido. Este triunfo también es suyo.

A MIS SOBRINOS

Que el presente sea un estímulo de superación en su vida y vean que nada es imposible de lograr mientras Dios lo permita y sea puesto de manifiesto el esfuerzo continuo.

A MI FAMILIA EN GENERAL

Con todo el amor del mundo.

A MIS HERMANOS EN LA FE

Con estima y gratitud por llevarme siempre en oración y poner mi vida entera en las manos de nuestro Padre Celestial.

A MIS AMIGOS

Mi sinceros agradecimientos y abrazos fraternales, especialmente a Bayron De León y Luis Rodas, por su apoyo incondicional y mostrarme el camino de lucha y esfuerzo a seguir, siendo promotores de la constante preparación.

A MIS AMIGOS DE BURÓ DE AUDITORES

Gracias por su amistad, apoyo y palabras de estímulo. Que el presente logro sea una motivación para alcanzar sus metas.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	iii
INTRODUCCIÓN	v
CAPÍTULO I	2
Actividad Financiera, Obligación del Estado y Poder Tributario	2
1. Actividad Financiera Del Estado	2
1.1. Fases de la actividad financiera	2
1.2. Teorías sobre la actividad financiera.....	4
2. OBLIGACIÓN DEL ESTADO	6
2.1 Fines del Estado y necesidad de los tributos	6
2.2 Repercusión de los impuestos.....	7
3. PODER TRIBUTARIO	8
CAPÍTULO II	12
Principios Constitucionales aplicables en Materia Tributaria	12
2. Principios Constitucionales	12
2.1. Principios constitucionales aplicables en materia tributaria relacionados con las exenciones subjetivas.	12
2.1.1 Principio de Legalidad	13
2.1.2 Principio de Certeza o Seguridad Jurídica.	17
2.1.3 Bien Común.	19
2.1.4 Equidad y Justicia Tributaria.....	20
2.1.5 Principio de Capacidad de Pago	21
2.1.6 Irretroactividad de la Ley.....	23
CAPÍTULO III	27
Exenciones Tributarias Subjetivas	27
3.1 Generalidades	27
3.2 CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES	28
3.2.1 Diferencia entre Exenciones Objetivas y Exenciones Subjetivas	29

3.2.2 Exenciones Subjetivas	29
3.3 Exenciones Constitucionales Subjetivas	30
3.4 Materia Legislativa -Código Tributario-	31
3.4.1 Características	32
3.4 Exenciones Subjetivas en el Impuesto al Valor Agregado	32
CAPÍTULO IV	35
Incidencia de las Exenciones Subjetivas del Impuesto Al Valor Agregado (IVA) en la Recaudación Fiscal de Guatemala.....	35
4.1 Recaudación Tributaria.....	35
4.2 Brecha Fiscal.....	35
4.3 Factores que inciden en la Recaudación Tributaria de Guatemala.....	36
4.3.1 Las Exenciones como parte del Gasto Tributario	39
4.4 Análisis de las Exenciones y su efecto	40
CONCLUSIONES	55
RECOMENDACIONES	57
BIBLIOGRAFÍA	58
ANEXO I	60
1. Planteamiento del problema.....	61
2. Definición del problema.....	62
3. Delimitación del problema.....	62
3.1 TEMPORAL.....	62
3.2 ESPACIAL.....	62
3.3 TEÓRICA	62
4. Objetivos	63
5. Justificación	64
6 Marco Teórico	65
6.1 Estado del Arte	65
7. Cronograma.....	67
10 Presupuesto.....	67

RESUMEN EJECUTIVO

El estado de Guatemala se encuentra fundamentado en la invocación del Derecho como génesis del ordenamiento jurídico y político de nuestra sociedad, afirmando la primacía de la persona humana como origen primario y fundamental de los valores espirituales y morales de la sociedad. De acuerdo a los artículos que componen el título I de la Constitución Política de la República de Guatemala, se enfoca a la persona humana, como el centro de los fines y deberes del estado, cuyo máximo logro es la realización del bien común. “El estado es considerado como responsable de la protección de la persona y de la familia; su fin supremo es la realización del bien común”. Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para el logro de ese elevado y sublime propósito es necesario involucrar al propio individuo y la forma directa de hacerlo es *“contribuyendo...a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley”*. Tales contribuciones llevan consigo proporcionarle al estado los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239, le concede al Congreso de la República con exclusividad, la potestad de 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 la recaudación...” Dentro de las bases de recaudación se encuentra en el inciso b) del citado artículo que se refiere a las exenciones, definidas por el Código Tributario como: *“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”* Artículo 62, del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

No obstante lo anterior, las exenciones tributarias pueden traer consigo la consecuencia natural que el estado deje de percibir los ingresos necesarios para su sostenimiento, lo que nos lleva a preguntar ¿Qué incidencia tienen las exenciones subjetivas en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Guatemala?

Son muchos los factores que en Guatemala inciden en la recaudación tributaria, entre los cuales se debe contemplar el gasto tributario, entendido este como el monto de ingresos que

el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes. Los otorgamientos de exenciones, constituyen la parte más importante del gasto tributario. Por lo que al tenor del presente trabajo forman un factor importante de análisis pues compone el corazón de las conclusiones derivadas de la investigación para ultimar los preceptos que dieron origen a la misma.

Las exenciones subjetivas de la Ley del Impuesto al Valor agregado se han analizado desde el punto de vista del beneficio social que se considera como un impacto directo en los beneficiados, por sobre la forma cuantitativa. Es innegable que la concesión de exenciones a ciertos sujetos tiene una incidencia directa en la recaudación tributaria del país pues el propósito de una exención lleva inmersa la falta de tributación y por ende la recaudación se ve mermada en la misma magnitud cuantitativa de una exención, lo que conlleva para el Estado que durante el año 2020 dejase de percibir la cantidad de Diez mil novecientos cuarenta y ocho millones de quetzales.

El Estado para el cumplimiento de su fin, es decir proporcionar el bienestar común a sus habitantes, necesita del apoyo de ciertos sujetos a quienes beneficia con exenciones para alcanzar a quienes deben ser los verdaderos beneficiarios. Derivado de la investigación realizada se concluye que si las exenciones fueran quitadas a los sujetos beneficiados y el Estado tuviera acceso por la vía del Impuesto al Valor Agregado a esos montos que actualmente deja de percibir y fuera este el ente exclusivo de satisfacer las necesidades colectivas, no alcanzaría a cumplir el fin máximo de su creación, el bienestar común de sus habitantes, por lo que la repercusión de quitar las exenciones subjetivas del Impuesto al Valor Agregado sería negativa.

INTRODUCCIÓN

En Guatemala históricamente ha existido un problema para el Estado en no alcanzar los recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines, año con año se ve marcada una brecha fiscal, pues históricamente se han beneficiado sujetos con el no pago de las obligaciones tributarias, derivado de gozar de una exención total o parcial; en virtud de ello nace la inquietud de conocer la forma en que el Estado de Guatemala se ve afectado o no por la existencia dentro del gasto tributario de las exenciones, y ha llevado a desarrollar la presente investigación, la cual va enfocada en evidenciar el impacto de las exenciones subjetivas aplicadas en el Impuesto al Valor Agregado en la recaudación tributaria del país.

Para ello se plantea en cuatro capítulos lo referente al desarrollo de la presente tesis; en el primer capítulo se aborda la actividad financiera del Estado, las obligaciones que éste debe cumplir en pro del alcance del fin esencial de su existencia, la realización del bien común. La actividad financiera del Estado comprende la recaudación y administración de los ingresos que invertirá en el cumplimiento de sus fines y para el sostenimiento económico de sus organismos. Forma parte de esta actividad, la erogación o el gasto público en donde se emplean los recursos obtenidos, para la satisfacción de necesidades básicas en servicios públicos que directa o indirectamente son de beneficio para los guatemaltecos.

En el segundo capítulo se desarrollan principios constitucionales en materia tributaria, los cuales pueden definirse como criterios generales recogidos de la Constitución, que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos. El tercer capítulo comprende el desarrollo de las exenciones tributarias subjetivas, su definición, clasificación y diferenciación, así ejemplos claros de la identificación de tales exenciones en la Constitución Política de la República de Guatemala y en las leyes ordinarias, principalmente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el cuarto capítulo se analiza la incidencia de las Exenciones Subjetivas del Impuesto Al Valor Agregado (IVA) en la Recaudación Fiscal de Guatemala, análisis que comprende la definición de la brecha fiscal y los factores que indican en la recaudación tributaria de nuestro país, destacando el gasto tributario y como parte de este, las exenciones. Se presentan

datos que permiten sacar conclusiones de los montos dejados de percibir por el Estado como resultado de la concesión de beneficios fiscales por la vía de las exenciones y en base a los datos obtenidos concluir sobre la incidencia de las exenciones tributarias subjetivas en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala.

CAPÍTULO I

Actividad Financiera, Obligación del Estado y Poder Tributario

1. Actividad Financiera Del Estado

Se denomina actividad financiera a la obtención de los ingresos y su posterior empleo en forma de gasto para la consecución de ciertos fines. En el caso de la actividad financiera del Estado se puede decir que es aquella que el Estado realiza para recaudar y administrar los ingresos que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos. Es una actividad permanente, que consiste en adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de sus servicios de acuerdo con las necesidades colectivas, utilizando medios personales, materiales y jurídicos para lograrlo. El Estado debe desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de recursos que le permitan satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos.

De conformidad con el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala “Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos”.

1.1. Fases de la actividad financiera

La actividad financiera se encuentra dividida y diferenciada en tres fases fundamentales:

- a) Recaudación u obtención de recursos.
- b) Gestión, administración o manejo de los recursos.
- c) Erogación o gasto para la prestación de servicios y sostenimiento de las funciones públicas.

A) RECAUDACIÓN U OBTENCIÓN DE RECURSOS

El Estado obtiene recursos por medio de tres grandes fuentes:

- a) Por medio de la explotación de su propio patrimonio.

- b) Imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder de imperio.
- c) A través de la deuda pública, interna o externa.

De acuerdo a Miguel Ángel Collado Yurrita:

“Los entes públicos pueden obtener ingresos de varias clases. Los más importantes son los tributarios en cuanto a que los tributos constituyen el principal medio de financiación de los gastos públicos de modo que, por su relevancia dentro del conjunto de ingresos públicos y por la homogeneidad de sus normas, han disfrutado de un tratamiento sustantivo mucho mayor que otros institutos jurídico-financieros” (Collado, et al (2013).

El estado obtiene tributos de la sociedad en base a la recaudación que realiza, entendiendo a la misma, como la fase fundamental de la actividad financiera del Estado, para que existan las demás, es decir que para poder sufragar gastos, se necesita primero de contar con recursos, por lo que estos emergen de la necesidad del Estado de agenciarse de fondos, para poder funcionar y cumplir con sus fines.

B. GESTIÓN O ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS

Consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, los cuales son obtenidos por el Estado en su función recaudadora, que se realiza a través de la Secretaría de Planificación Económica y el Ministerio de Finanzas Públicas.

C. EROGACIÓN O GASTO

Es la fase de la actividad financiera del Estado, en donde emplean los recursos obtenidos, para la satisfacción de necesidades básicas en servicios públicos que directa o indirectamente son de beneficio para los guatemaltecos, procurando con ello darle cumplimiento a sus fines. Su ejecución o realización se hace por medio de la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia –SEGEPLAN- y la Tesorería Nacional y como órgano fiscalizador actúa la Contraloría General de Cuentas.

La Actividad financiera del Estado de Guatemala se lleva a cabo de conformidad con un presupuesto de ingresos y egresos elaborado de forma anual y su tratamiento se encuentra regulado en la Ley de Orgánica del Presupuesto, Decreto 101-97 del Congreso de la

República. El presupuesto es un acto administrativo que se formula para luego ser sometido a discusión y aprobación por parte del Organismo Legislativo, de conformidad con lo establecido en el Artículo 171, literal b) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que dentro de las atribuciones del congreso se encuentra:

“b. Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso;”

Por lo que la falta de cumplimiento de lo que en él se establece, puede hacer incurrir a los funcionarios encargados de su ejecución en la comisión de un hecho calificado como delito.

1.2. Teorías sobre la actividad financiera

Para comprender la naturaleza de la actividad financiera del Estado se muestran de forma sintética las siguientes, las cuales se aclara no son absolutas derivado de que cada autor puede considerar otras como importantes:

A. Teoría económica

Esta teoría considera que es una acción del Estado, una serie de actos de cambio entre el servicio público y las prestaciones particulares que constituirán su precio; se traduce en un consumo improductivo, pues se sustrae de los particulares una porción de renta, que podrá utilizarse en una nueva producción de bienes. Mónica Azucena Negreros Carías citando a Giulliani Fonrouge, indica que:

“En el campo económico social se verifica un retorno al predominio de lo económico, con la subsistencia de varias fuerzas sociales, en tanto que otras, desaparecen y que actúa en las finanzas mediante tres principios fundamentales: el principio de los gastos fijos o de los costos unitarios decrecientes; el principio de la uniformidad y el principio de la igualdad. Rechaza la interpretación sociológica y concreta su pensamiento diciendo que “la ciencia de las finanzas consiste en la aplicación de la teoría económica a los hechos financieros, cuando la teoría económica se adopte con sus caracteres actuales. La ciencia de las finanzas es por tanto la misma teoría económica”; y esos caracteres modernos son estos: es una teoría dinámica y no estática; es una teoría de probabilidades y no categórica; es fragmentaria. (Negreros, M. 2007. Págs. 17 y 18.)

B. Teoría política

Establece que el sujeto que realiza la actividad financiera (el Estado) es un ente político, que las instituciones o medios de procedimientos para la obtención, recaudación y prestación de los servicios ejercen una actividad que es de naturaleza política. Grizzioti, puntualiza que con ella

“Necesariamente debía desembocarse en la teoría política que es una expresión abreviada indicativa de la naturaleza de las selecciones y directivas de la actividad financiera, y como prelude la verdadera síntesis, que es la síntesis integral político-jurídico-económico-técnica de las finanzas”. Considera que la loable preocupación “de hallar en la economía un límite a los hechos financieros no se ajusta a la realidad que día a día demuestra el predominio de las directivas políticas condicionantes de la actividad financiera”. (Negreros, M. 2007. Pág. 20.)

C. Teoría sociológica

Establece como elemento: el principio social. La sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella, la actividad financiera del Estado tiene un carácter marcadamente social, cuyo fin no se limita a la simple procuración de recursos, sino que su acción se extienda también, a corregir y modificar las injusticias del orden económico existente.

Una de las principales críticas que se formulan a esta teoría es que considera al Estado como “ente metafísico” cuando se trata de una realidad, como lo son las sociedades del derecho privado, las fundaciones, las corporaciones. No es posible se dice, que se desconozca al Estado como ser real, éste es el sujeto activo de las finanzas y el punto de referencia natural del cual tiene que partir la ciencia de las finanzas en su renovación científica para estudiar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes siempre desde el punto de vista interior de la actividad financiera.

Como se puede observar, las tres teorías descritas en su conjunto resumen la actividad financiera del estado, ya que en primer lugar, abarca una serie de actos de cambio entre el servicio público y las prestaciones particulares, constituyéndose éstas últimas como el precio del servicio que presta el estado; en segundo lugar, la naturaleza de las actividades estatales son políticas, ya que persiguen el bienestar común de sus habitantes como el fin superior de

la existencia de un Estado. Podemos concluir entonces que cada una de las teorías descritas, toman una postura importante en cuanto a la funcionalidad de la recaudación, administración y erogación de tributos, ya que en esencia contienen elementos que unidos explican de manera amplia qué es la Actividad Financiera del Estado.

2. OBLIGACIÓN DEL ESTADO

2.1 Fines del Estado y necesidad de los tributos

El Estado es un ente destinado a la realización del bien común como fin primordial de su existencia; nuestra carta magna, la Constitución Política de la República de Guatemala, en sus artículos 1 y 2 establece lo referido normando que:

Artículo 1. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común. Artículo 2. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona. De ello deriva la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad para lo cual necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial.

Como se ha mencionado el Estado necesita de recursos para poder funcionar y darle cumplimiento a sus fines. En el derecho guatemalteco se contempla la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado como un deber cívico, respaldado en las prescripciones legales, es decir que el guatemalteco tiene la obligación de contribuir con el Estado, bajo los parámetros estipulados en las leyes.

Constitucionalmente todos los guatemaltecos estamos obligados a “contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley”. (Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 135, inciso d). Referente a tal obligación, se ha escrito la siguiente sentencia:

...el Estado necesita recursos económicos, los cuales debe recaudar en la forma prevista en la ley, conforme el artículo 135, inciso d), de la Constitución Política de la República. De esa cuenta, toda persona (individual o colectiva) debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que le corresponde. Dicha contribución es obligatoria, y atiende a la potestad del Estado para imponer por sí solo, sin sujeción a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias. Esas obligaciones de los contribuyentes frente al fisco

nacen de las leyes –en sentido formal y material– que crean los tributos [impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales.] La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado porque es éste el que posee el ius imperium para someter al particular con la carga tributaria [Luqui, J.C. Derecho constitucional Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1993].” (Gaceta 99. Expediente 4119-2010. Fecha de sentencia: 11/02/2011).

El Estado está obligado a proveer a los habitantes derechos mínimos, lo que significa, que a todo guatemalteco por lo menos se le debe asegurar: a) La protección social, económica y jurídica de la familia. b) La orientación de la economía nacional de manera que los recursos naturales y humanos se utilicen adecuadamente, para aumentar la riqueza de la nación y distribuirla equitativamente, promoviendo el desarrollo económico, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuniarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza. c) Cuidar que las condiciones de vida mejoren en la esfera social y económica. El Estado proporciona bienes sociales y bienes monetarios, porque alguno de estos bienes, poseen características que les hacen poco aptos para su provisión a través del mercado. Así como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de las necesidades de la población, como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación, salud pública. Entre otros. Para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es indispensable realizar erogaciones que suponen ingresos previos. Se observa por lo pronto la necesidad de que el Estado efectúe gastos. Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El Estado debe pues, tener ingresos, y es ahí cuando se establece la necesidad de crear tributos. Como esas necesidades son de imposible satisfacción mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado tiende a buscar a alguien que ayude con esos esfuerzos y de allí la importancia del Estado y el cumplimiento de fines.

2.2 Repercusión de los impuestos

La Repercusión, según la Enciclopedia Jurídica, edición 2020, es definida cómo:

“Técnica por la que el sujeto pasivo de un impuesto traslada el importe de este impuesto a un tercero. Suele preverse por la ley en aquellos impuestos en los que el sujeto pasivo no es la persona que ostenta la capacidad económica que se quiere someter a gravamen... La repercusión puede configurarse por

la ley como imperativa o como voluntaria, y en la terminología económica suele emplearse como sinónimo de repercusión el término traslación.”

En el ámbito fiscal, repercusión significa trasladar el peso del impuesto de un sujeto pasivo a otro, normalmente aquel para quien se realiza la operación gravada. La repercusión puede dividirse en tres partes: a) Percusión o impacto: Es el acto formal por el cual el impuesto recae sobre el contribuyente que debe pagar el impuesto; b) Traslación: Este es el fenómeno por el cual el sujeto pasivo, percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto; y, c) Incidencia. Es el peso económico, real y efectivo que una economía soporta derivado de los impuestos. Es la carga no trasladable de un tributo, la cual se da por dos vías: Directa o Indirecta.

Es indispensable resaltar que el establecimiento de todo impuesto puede afectar la riqueza, ya sea en forma inmediata o mediata, directa o indirecta, dando lugar a una serie de efectos, fenómenos y consecuencias según las circunstancias entre las cuales podemos mencionar: a) Si el sujeto señalado como causante será realmente el pagador del impuesto. b) Cuál será la reacción de la economía nacional y en especial la de la actividad que quedará gravada. c) Si se dará reacción de la economía en forma positiva d) Si se dará origen a una fuerte evasión tributaria. e) Si se dará origen a la emigración de la fuente afectada. f) Si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar.

Todas estas circunstancias, son las mínimas a las que el Estado debe poner atención para lograr la contribución requerida; preverlas de tal manera que logre la recta y efectiva recaudación de los contribuyentes, sujetos pasivos de la obligación tributaria.

3. PODER TRIBUTARIO

Carmen del Pilar Robles Moreno citando a Rodolfo Spisso: “El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”.

Recuperado el 07 de septiembre de 2019 de (<http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>)

Analizando la definición del profesor Spisso se puede decir que el génesis de la Constitución Política *es el poder soberano del pueblo*, quien lo delega para su ejercicio, en los Organismos: Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Derivado de que el poder primario radica en el pueblo, el cual por medio de un sistema democrático, de votación secreta, de distritos, elige a sus representantes a quienes se les delega el poder y en este caso **poder tributario de forma temporal**, ya que como lo establece el artículo 157 de la Constitución Política de la República de Guatemala, primer párrafo, la elección de los diputados es por un período de cuatro años, con la salvedad de que pueden ser reelectos. Ahora bien el poder delegado al Congreso de la República, es absoluto y el artículo 239 de la citada Constitución, establece que:

Artículo 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias. 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.

Es evidente entonces, que el único medio válido para impulsar el poder tributario, es la ley, y sin ésta su existencia es nula, lo que significa que en la ley y solo en la ley se fijan los elementos esenciales que sirven de base para determinar y pretender los tributos. La exclusividad produce diversos efectos, toda vez que priva a cualquier ente al ejercicio del poder, entre estos a la Administración Tributaria, ya que concentra en una sola organización la función legislativa, el uso del poder tributario, para mantener un estado de justicia y equidad.

La Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 26-06-91 (p.165), en su esencia describe: “Corresponde al Congreso de la República la potestad legislativa, con la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes”.

En el caso de Guatemala, el Estado mediante el Congreso de la República ha facultado a la Superintendencia de Administración Tributaria, como la institución que tiene a su cargo la recaudación de impuestos en el país, de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica, Decreto 1-98 del Congreso del República de Guatemala, y en el artículo 1 indica que:

Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago en dinero, o en algunos casos el pago en especie, junto al orden jurídico, establecido entre el Estado y los mismos particulares. La Superintendencia de Administración Tributaria es la entidad a la cual el Estado mediante su poder de imperio con el cual ha sido revestido por el pueblo, faculta para: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

La relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligatorio en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituirse en baluarte de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria. En el ámbito legal, el Código Tributario de Guatemala establece:

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores de tributo 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 de que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al

Derecho Público y es exigible coactivamente. (Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 14)

Podemos resaltar que el concepto contenido anterior, extraído de la norma jurídica guatemalteca abarca las características esenciales de la obligación tributaria reconocidas en la doctrina, las cuales son: a) Vínculo personal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo. b) Implica la prestación de un tributo. c) Su única fuente es la ley. d) Nace al producirse el hecho generador. e) Puede establecerse que la obligación tributaria nace de la ley, garantizando así la obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia, se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

CAPÍTULO II

Principios Constitucionales aplicables en Materia Tributaria

2. Principios Constitucionales

La Constitución Política de la República de Guatemala, de conformidad con una sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad es definida como:

“Es la norma suprema de todo el ordenamiento jurídico del Estado, a cuyas disposiciones están sujetos los poderes públicos y los propios gobernados. Su jerarquía normativa la convierte en el parámetro de validez de todas las disposiciones que emitan los distintos órganos estatales”. (SCC 29/07/2009. Pág. 171)

Por lo anterior se convierte en el génesis de los principios constitucionales, los cuales pueden definirse como criterios generales recogidos de la Constitución, que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos.

2.1. Principios constitucionales aplicables en materia tributaria relacionados con las exenciones subjetivas.

El experto tributario, Doctor Bayron De León define los principios constitucionales en materia tributaria así:

Son la base del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, que orientan, limitan y determinan cuál es el alcance del quehacer tributario del Estado, sin la parte eterna y permanente del tributo y también el factor cambiante y mutable que establece la evolución de los impuestos; son las ideas fundamentales informadoras de la organización tributaria del Estado”. (De León, B. 2017. Pág. 1)

Dentro del cúmulo de Principios constitucionales que encontramos en la Carta Magna identificada como la fuente de todo el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se analizarán los que a juicio del tesista se consideran de mayor relevancia en la relación con las exenciones subjetivas.

2.1.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad se encuentra normado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y de forma literal 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:

b) Las exenciones;

...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. (El resaltado no es del original).

Este principio, es referido en el presente trabajo como fundamento del poder tributario del Estado, puesto que el único medio válido para impulsarlo, es la ley, y sin ésta su existencia es nula; significa entonces que exclusivamente en la ley se fijan los elementos esenciales que sirven de base para determinar y pretender los tributos.

El Principio de Legalidad contenido en el artículo 239 citado, establece las bases para la recaudación de los tributos, y por ello puede ser denominado Principio de Legalidad Tributaria. También conocido como Reserva de Ley Tributaria, el cual como lo ha asentado el profesor Ramón Falcón y Tella “(...) sin duda, ocupa un lugar señalado no sólo como principio fundamental del Derecho Tributario, sino incluso como vertebrador de toda la organización política...” (Falcón y Tella, R. *Revista Española de Derecho Financiero*. Número 104. Octubre a diciembre de 1999. Pág. 107).

Esa condición de “*vertebrador*” a la que se refiere el profesor Falcón, significa que la existencia de los tributos debe estar contenida una ley que previamente lo determine, encontrando cabida el aforismo latino “*nullum tributum sine lege*”; por lo tanto el principio de legalidad tributaria o reserva de ley tributaria, ha sido considerado como fundamental en el artículo 239 Constitucional, quedando establecido que es el Congreso de la República el ente exclusivo para decretar tributos. Derivado de ello éste se ve obligado a establecer las

bases de recaudación en la creación de las normas, si alguna de esas bases falta, los alegatos de inconstitucionalidad de las leyes cobran vigencia, en igual sentido, el Congreso de la República, debe procurar diligentemente que las bases contempladas en la ley sean claras, sencillas y exactas evitando de esa forma la aplicación de analogías e interpretaciones extensivas que provoquen menoscabo al mismo Estado o perjuicio a los sujetos pasivos como obligados tributarios.

Dentro de las bases de recaudación definidas como tal, en el artículo constitucional analizado, se encuentran las siguientes:

A. El Hecho Generador

El hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria no puede ser más que jurídico, es decir debe encontrarse en la ley, pues es producto de la propia norma. Al respecto la Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93; página No. 24, sentencia: 11-02-94, establece que:

Hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario dice: 'Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria'. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período (...).

A.1 Estructura del hecho generador.

El hecho generador como base de recaudación consiste en la hipótesis normativa del legislador, de cuya realización por parte del sujeto pasivo -hecho concreto- surge la obligación tributaria. Al respecto se ha considerado en anteriores oportunidades por parte de esta Corte que: "...hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria...". [Expedientes acumulados doscientos sesenta y nueve - noventa y dos, trescientos

veintiséis - noventa y dos, trescientos cincuenta y dos - noventa y dos y cuarenta y uno - noventa y tres (269-92, 326-92, 352-92 y 41-93), sentencia de once de febrero de mil novecientos noventa y cuatro]. La doctrina tributaria reconoce como elementos constitutivos del hecho generador los siguientes: a) material: que consiste en la descripción de los aspectos sustanciales del hecho que soporta la obligación tributaria, por ejemplo vender, transferir, poseer, entregar, adquirir, escriturar, importar; b) espacial: que en términos generales es el lugar donde el hecho se realiza o la ley lo tiene por realizado; c) temporal: que atañe al momento en que la ley lo tiene por configurado el mismo, y que origina el devengo del tributo, lo cual es de suma importancia pues este determina el marco legal que regula la obligación tributaria; d) personal: este consiste en la determinación del destinatario legal del tributo, es decir el que realiza el hecho establecido en el supuesto hipotético de la norma tributaria que origina la obligación fiscal. Lo anterior fue citado por esta Corte en sentencia de fecha dos de octubre de dos mil doce dictada dentro del expediente quinientos cincuenta y ocho - dos mil doce (558-2012). (Sentencia de la Corte de Constitucionalidad. Expediente Número 317-2013 el 05-06-2014.)

Se puede observar dentro de la sentencia citada que el hecho generador se estructura estimando los elementos que conforman el mismo y siendo los siguientes: a) Subjetivo o personal, b) Objetivo o material, c) Temporal, y d) Espacial.

Considerando que el trabajo va dirigido a resaltar el elemento subjetivo de la obligación tributaria es imprescindible reflexionar en lo que la Corte de Constitucionalidad ha dicho con relación a este elemento:

“(...) este consiste en la determinación del destinatario legal del tributo, es decir el que realiza el hecho establecido en el supuesto hipotético de la norma tributaria que origina la obligación fiscal.”

En otras palabras, es el sujeto que debe resultar gravado, una vez realizado el presupuesto del hecho generador. Para establecer quién es el sujeto personal del hecho generador, se puede encontrar en las definiciones del mismo, pudiendo concurrir una o varias personas en su realización, entre éstos se encuentran los contribuyentes como tal. Derivado de que el Impuesto al Valor Agregado es el centro de análisis de la presente investigación, y específicamente los sujetos pasivos que gozan de exención, es importante la identificación de estos sujetos dentro de la misma ley que lo norma. El sujeto pasivo o elemento personal se identifica como contribuyente y dentro de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado, se define como:

Artículo 2 numeral 6) Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

Ahora bien, para cada hecho generador debe quedar definido en la ley la relación personal ya sea con el adquirente o con el que transmite. En la ley del IVA, se definen diversos hechos generadores con relaciones personales diferentes, por ejemplo la venta de un vehículo, ese hecho generador está regulado en la ley del IVA en su artículo 3 numeral 1), el cual de forma literal establece que: *“la venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos”*, es hecho generador. Ahora bien, resulta que en la venta de un vehículo a la luz de lo que establece el artículo 57 de la ley del IVA, se define la relación personal con el impuesto, dependiendo del modelo del vehículo, ya que dicho artículo en su esencia establece que:

En la enajenación, venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres, del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, si el vendedor, permutante o donante es contribuyente registrado como importador, distribuidor, representante, franquiciatario o concesionario, o si es este un importador ocasional o temporal, el impuesto se determinará aplicando la tarifa establecida en el artículo 10 de esta Ley y se pagará en el momento de la venta, permuta o donación, para que el importador o distribuidor recupere el crédito fiscal por el impuesto que pagó en el acto de la nacionalización.

Para el caso de los vehículos que no son del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, el impuesto se determinará con base a la escala de tarifas específicas establecidas en el artículo 55 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y se pagará siempre en efectivo por el adquirente, en los bancos del sistema o instituciones autorizadas para el efecto, dentro del plazo de quince días hábiles contados a partir de la fecha en que se legalice el endoso por la enajenación, venta, permuta o donación del vehículo en el Certificado de Propiedad de Vehículos que se emita conforme a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, que se utilizará de base para operar el cambio de propietario en el Registro Fiscal de Vehículos (...).

Como se puede notar, si el vehículo que se vende es del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, y el vendedor tiene como actividad económica la realización de tales hechos, o sea la venta de vehículos, entonces, el elemento personal del hecho generador **recae en el vendedor**, ahora bien, si la venta del

vehículo no cumple con las condiciones anteriores, el elemento personal del hecho generador **recae en el adquirente o comprador**. Por lo que, atendiendo a la configuración de dicho elemento, así recaerá la obligación tributaria.

B. Las exenciones.

La Constitución Política de la República de Guatemala, obliga a que las exenciones como bases de recaudación, sean parte de la ley tributaria. La función elemental de la exención es **impedir el nacimiento de la obligación tributaria**. Se ahondará en este tema en el capítulo III que es específico de exenciones.

Si bien es cierto son más las bases de la recaudación de los tributos el enfoque se ha considerado en referenciar tanto el hecho generador de la obligación tributaria como las exenciones ya que el presente trabajo se centra en estas últimas.

2.1.2 Principio de Certeza o Seguridad Jurídica.

Este principio se encuentra normado en el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala y se enfoca en los Deberes del Estado, el cual literalmente indica que:

“Es deber del estado garantizarle a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”.

Es indispensable comprender que cuando el artículo se refiere a la *seguridad*, esta no se enfoca exclusivamente como ordenadora de la vida social, en la cual las personas puedan pensar razonablemente en desenvolverse sin amotinamientos ni revueltas y confiando en que de existir, las mismas serán resistidas. Se debe entender como *seguridad jurídica* que se funda sobre la aplicación de las normas jurídicas tributarias, que el contribuyente y responsable necesita, y que el Estado está obligado a proporcionar.

En el ámbito tributario, como lo refiere el Dr. Bayron De León:

“la seguridad jurídica demanda que la norma tributaria sea “entendible, clara, precisa, sencilla y que excluyan de toda duda”. (De León, B. 2017. Pág. 16)

Es evidente que una norma que no exprese de forma sencilla tanto el hecho imponible al que está dirigido, como las exenciones que puede gozar, es probable que cree incertidumbre; su redacción debe ser agraciada, al grado que cualquiera pueda entenderlo sin tantas ambigüedades o sin la necesidad de aplicar diversidad de métodos de interpretación e integración que únicamente lleven a confusión. La misma debe indicar de forma concreta y precisa a quién se dirige, cuál es su base y tarifa, pero sobre todo, su análisis debe ser tan específico, que aleje al sujeto (tanto activo como pasivo) de toda duda. Cuando una norma es clara, limpia, con un lenguaje armónico, y sin expresiones o términos que puedan adoptar múltiples sentidos, evita el uso de cualquier subterfugio por parte de los sujetos de la obligación tributaria, pues cumple con los elementos de comprensión y su aplicación no deja lugar a dudas sobre la forma de cómo debe aplicarse.

2.1.2.1 Elementos de la certeza o seguridad jurídica.

Estabilidad legislativa: Es fundamental que las normas de índole tributario no sean volátiles, y esto permitirá como punto primario su conocimiento y a posteriori su aplicación. Una dinámica veloz de rotación normativa puede ser causa fundamental que impida el acceso a ella y por ende su desconocimiento. La estabilidad legislativa debe ser considerado como un aspecto central de la seguridad jurídica, si bien es cierto, existe una clara dificultad de proyectar hoy actividades del futuro dentro de un marco de seguridad, también lo es, que existe una clara inestabilidad jurídica en el campo tributario, para lo cual es necesario e indispensable una medición sobre la vigencia de las normas y un nivel de sustitución de las normas tributarias. Es importante recordar que en Guatemala durante los últimos 7 años (2012-2019) se ha experimentado la creación 4 decretos¹ que han impactado directamente la materia tributaria y un sinnúmero de acuerdos gubernativos que han hecho que los sujetos de la obligación tributaria principalmente los sujetos pasivos experimenten desconcierto en la forma de tributar.

¹ Fuente: <https://www.minfin.gob.gt/index.php/legislacion/decretos-del-congreso-de-la-republica>

Por lo anterior es indispensable que los sujetos de la obligación tributaria vivan en un marco de Certeza y Seguridad jurídica, tengan *confianza* en las normas que rigen su actuar, experimentando *estabilidad* de las mismas, que no sean volátiles, que se sostengan en el tiempo y que guarden equilibrio, teniendo plena claridad en cómo, cuándo y por qué aplicarse.

2.1.3 Bien Común.

Este principio se encuentra establecido en el artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala cuyo fin es la protección a la persona, el cual literalmente indica que:

“Artículo 1.- Protección a la Persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.”

En el capítulo I del presente trabajo se refirió a los fines del Estado de Guatemala, resaltando la realización del bien común como uno de los enfoques fundamentales normados en artículo 1 citado, y que se ampliará como objeto de reflexión en el presente apartado.

Para el autor Marcelo Ernesto Richter el bien común es:

“(…) el conjunto de condiciones sociales que permiten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de todos y cada uno de los miembros de la comunidad. El bien común dinamiza el desenvolvimiento de un orden social justo que armoniza los aspectos individuales y sociales de la vida humana (…)”. (Richter, M. Diccionario de Derecho Constitucional. Pág. 43).

En la consecución de ese bienestar común los tributos cobran vital importancia para su alcance, pues como se ha mencionado son base fundamental para que el estado se agencie de ingresos con los que pueda responder a las necesidades de los habitantes buscando su pleno desarrollo. Sin embargo se debe tener muy en consideración que los tributos no pueden estar por encima de los intereses particulares, pues cada individuo debe responder a sus propias obligaciones tributarias. Al respecto la Corte de Constitucionalidad se pronunciado indicando que:

“La Constitución Política dice en su artículo 1 que el Estado de Guatemala protege a la persona, como la asienta el peticionario, pero añade inmediateamente que su fin supremo es la realización del bien común, por lo que las leyes que se refieren a materia económica, como la que se examina, pueden evaluarse tomando en cuenta que los legisladores están legitimados para dictar las medidas que, dentro de su concepción ideológica y sin infringir preceptos constitucionales, tiendan a la consecución del

bien común. Al respecto conviene tener presente que la fuerza debe perseguir objetivos generales y permanentes, nunca fines particulares”. (Gaceta 1. Expediente 12-86. Fecha de sentencia: 17/09/1986.)

“(…) para el cumplimiento de los fines del Estado, no existe más limitante que la de encuadrar la acción política y jurídica del poder público en el marco de legalidad”. (SCC del 05/09/1997 Expedientes (342, 374, 441, 490 y 559-1997).

Las anteriores sentencias remarcan la necesidad de los tributos para los ingresos del Estado en la realización del bien común, y cuyo actuar debe basarse en la observancia de la legalidad. Es decir que si bien es cierto se necesita de que cada individuo aporte para las necesidades del Estado ya que al momento de decidir vivir en sociedad somete su bienestar particular al bienestar común, todo el actuar del Estado debe estar enmarcado en la ley, evitando acciones arbitrarias. El bien común se alcanza con la participación de todos los actores de la sociedad, y en el campo tributario, la colaboración de Estado a través del fisco y de los sujetos pasivos como obligados tributarios.

2.1.4 Equidad y Justicia Tributaria.

El Principio de Equidad y Justicia Tributaria se encuentra inmerso en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, citado anteriormente; mediante el cual el constituyente considera como génesis de la creación de impuestos, y que éstos se decreten de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. La Corte de Constitucionalidad ha dicho con respecto a este principio lo siguiente:

“(…) los principios de justicia y equidad tributarias regulados en el artículo 239 constitucional, consisten en la justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente, de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual (...)” (Gaceta 79. Expediente número 2061-2005. Fecha de sentencia: 06/03/2006)

Con respecto a la equidad, Enrique Esteban Arduino, citando a Ayn Rand, indica que:

“No es justo quitarle compulsivamente el producido de su esfuerzo a un individuo, es reducirlo a la condición de esclavo. Quien dispone de algo ganado sin esfuerzo debe entender que le ha sido dado quitándoselo a quien lo produjo y se ha privado de disponerlo. No hay justicia.”.

<https://www.infobae.com/opinion/2018/02/14/equidad-para-el-crecimiento/>. Recuperado el 05-11-2019.

Aun cuando la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado referente a la forma de entender lo que comprenden los principios, es complicado descifrar el significado tanto de equidad como de justicia tributaria, ya que en el artículo 239 constitucional no existen medidas para poder diferenciar cuando es justo y cuando equitativo. Es notorio que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado, lo cual radica en una obligación constitucional, sin embargo es imperativo que esa contribución se efectúe de acuerdo a su capacidad económica, por lo tanto, el Congreso de la República tiene la obligación de decretar impuestos que incurran de forma equitativa en los sujetos pasivos de la obligación tributaria, de lo contrario el tributo decretado no llenaría la esencia de ser equitativo. El Congreso de la República tiene el deber de controlar el presupuesto del Estado y sus componentes con el fin de clarificar el gasto público y la consecuente necesidad de la recaudación tributaria distribuida de forma justa equitativa.

2.1.5 Principio de Capacidad de Pago

El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala consagra el principio de Capacidad de Pago y norma lo siguiente:

“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. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”

El principio de capacidad de pago se entrelaza con el principio de Equidad y Justicia Tributaria, debido a que las cargas tributarias deben ser justas y equitativas, en sí, lograr que el pago se acomode a una verdadera realidad contributiva del sujeto pasivo y que los tributos, sean suficientes para el sostenimiento del Estado. Algunos autores han expresado con relación a la capacidad de pago lo siguiente:

“Es un principio de justicia distributiva y, como tal, determina el contenido de la disciplina que ha de darse a los casos particulares.” (LA ROSA, S. Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Giuffrè. Págs. 17 y ss.)

Según Carlos Palao: “La capacidad contributiva es, por tanto, la capacidad de las personas para pagar impuestos con su renta acumulada con arreglo al nivel de su renta disponible.” (Palao T. Carlos, Nueva vista al principio de capacidad contributiva, Revista Española de Derecho Financiero. Pág. 773.)

“Conocida también como capacidad económica de la obligación, consiste en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias; tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago”. (Bautista, César. Análisis Jurídico del Principio de Capacidad de Pago, 2009. Pág. 57)

De las definiciones anteriores se compila que la capacidad de pago, debe estar constituida por la posibilidad real que manifiesta todo sujeto para hacer frente a su carga tributaria, evento que se mide no por su nivel de ingresos, sino por sus beneficios o utilidades, después de cubrir sus mínimos vitales y existenciales y sobre los cuales recae la obligación social de contribuir al sostenimiento del Estado.

Para el Dr. Bayron De León:

“La Capacidad de Pago, es un principio medular que expresa y viabiliza la justicia y equidad, en él hay siempre un juicio, una valoración y una estimación de idoneidad para contribuir a los gastos públicos. En Guatemala, las vertientes del poder tributario se fundamentan en los principios de legalidad y de capacidad de pago, alrededor de ambos se encuentran todos los demás principios considerados de apoyo para el efecto de completar la interpretación correspondiente, es por ello que se considera que la capacidad de pago es un principio rector en el ámbito tributario, pues, es este, el que marca el camino a seguir. Por tanto, el principio de capacidad de pago, es el principio material de justicia en el ámbito tributario y rector del mismo. ((De León, B. 2017. Pág. 407).

La capacidad de pago por lo tanto es la aptitud que tiene un sujeto pasivo para ingresar a la caja fiscal los tributos que le corresponden, posterior a considerar los elementos que le permiten tener una vida digna.

2.1.6 Irretroactividad de la Ley

El artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala consagra el principio de Irretroactividad de la Ley, y norma lo siguiente:

“Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”

El diccionario de la Real Academia Española, define la palabra Retroactivo de la siguiente forma: “*Que obra o tiene fuerza sobre lo pasado*”, por lo que desde luego en lo que a irretroactividad se refiere es el acto de no obrar en el pasado más bien actúa en el futuro. Y Retroactividad lo define de la siguiente forma: “Cualidad de retroactivo”.

Para comprender que es la irretroactividad, considero necesario tener claro el concepto de *retroactividad*, para lo cual Alberto Pereira. Citando el Expediente 364-90 de la corte de Constitucionalidad de Guatemala, indica:

La regla general es que la ley es de aplicación inmediata u que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica, creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización.

Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado para apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado. Son leyes retroactivas aquéllas que vuelven sobre los efectos ya consumados bajo el imperio de una ley anterior, y el sólo hecho de hacer referencia al pasado no es suficiente para calificarla como tales, porque son las consecuencias nuevas que se rigen por la nueva ley nueva. El artículo 15 de la Constitución Política dice que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. En armonía con esa disposición, el artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial dice:

«La ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos». No existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco ningún precepto que defina o determine cuándo una ley deba calificarse retroactiva; sin embargo, la última norma transcrita hace referencia a los derechos adquiridos, que es uno de los conceptos que sirve de fundamento a ciertas corrientes doctrinarias para explicar los alcances del principio de la no retroactividad de la ley. **La legislación guatemalteca, puede afirmarse, ha optado –entre las diversas teorías- por la de los derechos adquiridos**, la que tiene, como todas las demás sobre esta materia, una

conceptualización todavía imprecisa. Para que una ley sea retroactiva, es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, para modificarlos.

El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona; por el contrario, la expectativa de derecho es la esperanza o pretensión de que se consoliden tales facultades, beneficios o relaciones; en tal caso, el derecho existe potencialmente, pero no ha creado una situación jurídica concreta, no se ha incorporado en el ámbito de los derechos del sujeto. Por esto, el principio de irretroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos plenamente, a las situaciones agotadas o a las relaciones jurídicas consagradas; y no a las simples expectativas de derechos ni a los pendientes o futuros. Como ha asentado el Tribunal Constitucional de España: «La potestad legislativa no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma supone, so pena de no consagrar la congelación del ordenamiento jurídico o la prohibición de modificarlo.

Obvio es que al hacerlo ha de incidir, por fuerza, en las relaciones o situaciones jurídicas preexistentes, más sólo se incidiría en inconstitucionalidad si aquellas modificaciones del ordenamiento jurídico incurrieran en arbitrariedad o en cualquier otra vulneración de la norma suprema... la invocación del principio de irretroactividad no puede presentarse como una defensa de una inadmisibles petrificación del ordenamiento jurídico...Lo que prohíbe el artículo 9.3 es la retroactividad entendida como incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad». (Sentencias 99/1987 de once de junio; 42/1996 de diez de abril y 129/1987 de dieciséis de julio).

El principio debe aplicarse con suma prudencia, y relacionarse con el esquema general de valores y principios que la Constitución reconoce y adopta, así como el régimen de atribuciones expresas que corresponden a diversos órganos constitucionales. Planiol afirma al respecto: «La ley es retroactiva cuando ella actúa sobre el pasado; sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto; sea para modificar y suprimir los efectos de un derecho ya realizado. Fuera de esto no hay retroactividad, y la ley puede modificar los efectos futuros de hechos o actos anteriores sin ser retroactiva». Como ha asentado esta Corte, no hay retroactividad en «[...] la disposición que regula situaciones pro futuro pero que tienen su antecedente en hechos ocurridos con anterioridad». Expediente: 364-90 de la Corte de Constitucionalidad, Disco Compacto, Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Guatemala, 2001. (Pereira, Alberto. Introducción al estudio del Derecho – Tomo II- 9ª. Ed., 2017. Págs. 210 y 211).

En Guatemala, el Código Tributario, en el artículo 66, en el título de infracciones y sanciones establece la retroactividad, siempre y cuando la sanción favorezca al contribuyente. Este es el único artículo que reconoce la retroactividad en los siguientes términos:

Artículo 66. Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.

Tal y como lo indica la Corte de Constitucionalidad no existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco ningún precepto que defina o determine cuándo una ley deba calificarse retroactiva; ni la legislación ordinaria prohíbe en absoluto la retroactividad de las normas tributarias. Ello quiere decir que las leyes tributarias retroactivas están en principio admitidas por nuestra Constitución y sólo incurrirán en inconstitucionalidad cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la carta magna; fundamentalmente el de **seguridad jurídica**.

Es de enfatizar que el único atenuante de la retroactividad en materia tributaria es sobre leyes sustantivas y no sobre leyes sancionatorias, ya que éstas se aplican retroactivamente cuando **favorezcan** al infractor; diferente aplicación tienen las normas en materia penal.

Algunas consideraciones para que las leyes sean retroactivas pueden ser las siguientes:

- a) Cuando vuelven sobre una relación o situación jurídica anteriormente constituida.
- b) Cuando vuelven sobre una relación extinguida.
- c) Cuando se refieren a los efectos de una relación jurídica producidos antes de su vigencia.
- d) Cuando se refieren en sus condiciones de validez y en sus efectos, que ya han producido, a los elementos anteriores de una relación jurídica que se encuentra en curso de constitución, siempre que estos elementos tengan un valor jurídico propio.

En materia tributaria por razones de seguridad jurídica, se estructura el principio de irretroactividad de la ley, relativo a que los efectos de toda ley tributaria que adquiera vigencia se proyecten al futuro, ya que la retracción de su vigencia al pasado constituye una distorsión de su recta función operativa y crea un clima de desconfianza sobre el sujeto pasivo; esto porque es racionalmente inadmisibles que ese acto de voluntad pretenda modificar el pasado, e igualmente que el precepto por el cual se instrumenta lógicamente aquel acto, regule situaciones de hecho ya realizadas que en la dinámica existencial adquieren condición de irreversibles.

El Dr. De León considera con respecto a la retroactividad de la ley, que:

Es contrario a la razón y a un elemental principio de seguridad, imponer leyes retroactivas a los sujetos pasivos. Se debe tener clara la gran diferencia entre una ley natural y una ley positiva, *la primera*, fue creada por Dios y la misma no está señalada ni por el lugar ni por el tiempo, porque está vigente en todos los países y en todos los siglos, es perpetua, es perfecta y divina; *la segunda*, es obra del hombre, no existen sino cuando se les promulga y no puede tener efecto sino cuando existen. En consecuencia, la promulgación de leyes retroactivas significa, a la vez, una injusticia y un desorden en cuanto afecta a los derechos establecidos por leyes anteriores. Una ley con efecto retroactivo en materia tributaria y otros derechos, significaría el mayor atentado que puede cometer el legislador contra los contribuyentes y responsables, toda vez que, representa la negación del pacto social y la nulidad de las condiciones fijadas a los obligados tributarios para que estos presten obediencia a las leyes. (De León, B. 2017. Pág. 160)

Podemos concluir que el principio general para la aplicación de la Retroactividad, es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, y que la aplicación retroactiva es lícita en aquellos casos en que a nadie perjudica. La ley no puede ser retroactiva si tiene como finalidad destrozarse la legalidad de un acto o bien modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado. Por tanto, no existe retroactividad si la ley modifica situaciones con efectos futuros.

Los anteriores principios constitucionales constituyen, a juicio del investigador, una base principal en la relación con las exenciones subjetivas del Impuesto al Valor Agregado, objeto toral de análisis de la investigación.

CAPÍTULO III

Exenciones Tributarias Subjetivas

3.1 Generalidades

La Constitución Política de la República de Guatemala obliga a que las exenciones como bases de recaudación sean parte de la ley tributaria, su efecto fundamental es impedir el nacimiento de la obligación tributaria. Históricamente en Guatemala se han beneficiado diversos sectores económicos con no pagar las obligaciones tributarias, derivado de gozar de una exención total o parcial, el principal problema irradia, en que gozan de exenciones, economías potentes y que demuestran una verdadera capacidad económica y de pago, por lo que se ha creado un clima de verdadera desigualdad tributaria, ya que sujetos pasivos que gozan de la exención, terminan realizando actividades económicas de otros que no gozan de ese beneficio, dejando en total evidencia la desigualdad existente.

Las exenciones deben ser expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas, pues es éste el que tiene el poder de crear el gravamen y de decretar la exención. Es por ello que las exenciones obligatoriamente deben estar establecidas en la ley, con carácter de excepción a la obligación impositiva. El Dr. De León define la exención como:

“La exención no es más que el fomento o estímulo de determinadas actividades socio-económicas, que operan como instrumento al servicio o fines de utilidad pública y de interés colectivo”. (De León, B. 2017. Pág. 363)

En la jurisprudencia de Guatemala también se encuentran definidas las exenciones en materia tributaria, entre las sentencias que han sido emitidas por la Corte de Constitucionalidad se pueden citar las siguientes:

(...) en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de las cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas (...) (Gaceta 54. Expedientes acumulados 615 y 642-99. Fecha de sentencias 16/12/1999)

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

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

3.2 CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES

Existen diversidad de tipos de exenciones y todas tienen sus razones de ser: por equidad, por justicia social, por conveniencia legal, por razones políticas, por protección al trabajo, entre otras, cada una de ellas con variados aspectos que las fundamentan, pero doctrinariamente se clasifican las exenciones de la siguiente forma:

- a. **Objetivas.** Este tipo de exenciones se otorgan por las cualidades o características del objeto que genera el tributo, o sea, por determinados supuestos que están incluidos en el hecho generador y que la propia norma los exime. Por ejemplo: El artículo 7 de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado y sus reformas, trata sobre las exenciones generales y en el numeral 15, contempla lo que se le puede llamar exenciones objetivas, las cuales tienen como finalidad dar un alivio a los problemas de salud en Guatemala. De forma literal establece que gozan de exención: “...15) *La compra y venta de medicamentos denominados genéricos y alternativos de origen natural, inscritos como tales en el Registro Sanitario del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, de conformidad con el Código de Salud y su Reglamento. También quedan exentas del impuesto a que se refiere esta Ley, la compra y venta de medicamentos antirretrovirales que adquieran personas que padezcan la enfermedad VIH/SIDA, cuyo tratamiento esté a cargo de entidades públicas y privadas debidamente autorizadas y registradas en el país, que se dediquen al combate de dicha enfermedad.*”
- b. **Permanentes.** Son aquellas que subsisten mientras esté vigente la ley que las otorga.
- c. **Transitorias.** Son aquellas que se establecen para que su uso, goce y disfrute sea por un tiempo delimitado en la misma ley, son exenciones que se rigen bajo la premisa de la temporalidad.
- d. **Totales materiales.** Son las exenciones que liberan al contribuyente de la obligación principal (pagar impuestos) pero no de todos los deberes formales

establecidos en la ley, este tipo de exenciones no van dirigidas a la actividad que desarrolla el sujeto pasivo, sino al sujeto pasivo mismo. Por ejemplo en el artículo 7 numeral 13) de la Ley del IVA, se otorga exención del impuesto a: “13. Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.” Nótese que la exención es al contribuyente (asociación) y no a la actividad.

- e. **Subjetivas:** Son las exenciones que se otorgan a determinados sujetos que realizan los hechos generadores del tributo, es una exención dirigida a la persona.

3.2.1 Diferencia entre Exenciones Objetivas y Exenciones Subjetivas

De la clasificación anterior se puede resaltar una diferencia principal entre las exenciones objetivas y las exenciones subjetivas en virtud que las primeras se otorgan por las cualidades o características del objeto, es decir son aplicadas al objeto que desarrolla los supuestos que están incluidos en el hecho generador y las segundas son otorgadas a determinados sujetos o personas que realizan los hechos generadores del tributo.

3.2.2 Exenciones Subjetivas

Se podría definir a la exención como “el fomento o beneficio dirigido a determinados sujetos tributarios quienes realizan los hechos generadores de un tributo, atendiendo al principio de igualdad fiscal, para operar como un instrumento con fines de utilidad pública y de interés colectivo, cuyo objetivo es auxiliar al Estado en el alcance de su fin supremo, que es la realización del bien común”.

La definición anterior lleva el inmerso el principio de igualdad en el sentido que ésta por la Ley, deviene de la aplicación del principio de justicia y se resume muy bien en el axioma y en forma del Derecho de tratar igual a quienes son iguales y en forma desigual a los casos desiguales, pues nada hay más injusto que tratar a todos los casos por igual. No se debe

entender como una igualdad universal, sino aplicada a aquellos sujetos que se encuentran en las mismas condiciones, por ello la corte de constitucionalidad ha indicado que:

“(...) el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4º. De la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge (...)”.Corte de Constitucionalidad. Gaceta N° 24, expediente N° 141-92, página N° 14, sentencia: 16-06-92.

3.3 Exenciones Constitucionales Subjetivas

Son aquellas exenciones que vienen dadas desde la Constitución misma, por lo que no es necesario que estén contempladas en las leyes, pues por orden jerárquico de las normas, la Constitución prevalece sobre las leyes ordinarias. Citaré como ejemplo las siguientes:

- a. Artículo 37. Personalidad jurídica de las iglesias. “(...) Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones.”

- b. Artículo 73.- Libertad de educación y asistencia económica estatal. La familia es fuente de la educación (...) Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios. La enseñanza religiosa es optativa en los establecimientos oficiales y podrá impartirse dentro de los horarios ordinarios, sin discriminación alguna. El Estado contribuirá al sostenimiento de la enseñanza religiosa sin discriminación alguna.

- c. Artículo 88. Exenciones y deducciones de los impuestos. “Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna. Serán deducibles de la renta neta gravada por el Impuesto sobre la Renta las donaciones que se otorguen a favor de las universidades, entidades culturales o científicas (...)”.

3.4 Materia Legislativa -Código Tributario-

En el Código Tributario de Guatemala, decreto 6-91, del Congreso de la República, en los artículos comprendidos del 62 al 65, encontramos los apartados que definen las bases de aplicación de las exenciones.

Artículo 62. 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.”

Con relación a este artículo, la Corte de Constitucionalidad ha expresado lo siguiente:

Una exención tributaria 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. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanzan gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas y es al legislador a quien le compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no. (Gaceta 27. Expediente 284-92. Fecha de sentencia: 23/02/1993)

“...en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas...” Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 41, sentencia: 16-12-99.

En ese mismo articulado se establece que la en la ley específica se deberá estipular las condiciones y requisitos a cumplir antes de ser otorgadas, así como el tributo que se estará beneficiando y qué tiempo durará la exención. Se establece también que las exenciones deben ser limitadas a un periodo específico y si posteriormente son establecidos nuevos tributos, las exenciones no los alcanzarán.

Se puede deducir que la exención es una situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona individual o jurídica, para no ser comprendida en una carga u obligación tributaria, ésta es regida por las leyes especiales.

3.4.1 Características

Las exenciones subjetivas tienen las características de ser temporales y personales. Son temporales ya que subsisten hasta el momento en que se modifique o derogue la ley o disposición que las decretó y personales porque sólo favorecen al sujeto señalado en la propia ley.

3.4 Exenciones Subjetivas en el Impuesto al Valor Agregado

De conformidad con lo establecido en el artículo 62 del código tributario guatemalteco, en la ley específica, en el caso particular en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentran estipuladas las condiciones sobre las cuales se deberán aplicar las exenciones subjetivas en este impuesto. Por lo que en este apartado se entrará a conocer cuáles son las exenciones subjetivas contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que juicio de quien realiza el trabajo de investigación se encuentran en la misma. En la referida ley, en el CAPÍTULO IV, De las Ventas y Servicios Exentos del Impuesto, se encuentran contenidos los artículos 7 y 8 de donde se extrae lo siguiente, y que será objeto de análisis en el presente estudio:

ARTICULO 7.* De las exenciones generales. Están exentos del impuesto establecido en esta ley:

1. Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:
 - b) Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal;
 - c) Los viajeros que ingresen al país, bienes muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera;

d) Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país al concluir su misión en cuanto al menaje de casa, efectos personales y un vehículo;

e) Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, y las personas a que se refiere 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;

Para los efectos de la literal a) anterior, se debe solicitar dicha exención 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.

3. *La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes:

a) Fusiones de sociedades.

b) Herencias, legados y donaciones por causa de muerte.

c) La aportación de bienes muebles a sociedades.

d) La aportación de inmuebles a sociedades.

No estará exenta la aportación de inmuebles a sociedades cuando el inmueble a aportar sea todo o parte de un inmueble previamente aportado a una sociedad que se dedique al desarrollo inmobiliario.

Para gozar de esta exención el aportante declarará bajo juramento, en la escritura pública en la cual conste el aporte del bien o en acta notarial, que el inmueble a aportar cumple con las condiciones establecidas en este artículo para gozar de la exención.

5. Las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado (IVA) 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. En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, están exentos los servicios que prestan, tanto a sus asociados como a terceros.

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

11. La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q.100.00) por cada transacción.

12. *La venta de vivienda con un máximo de ochenta (80) metros cuadrados de construcción cuyo valor no exceda de doscientos cincuenta mil Quetzales (Q.250,000.00) y la de lotes urbanizados que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados, cuyo valor no exceda de ciento veinte mil Quetzales (Q.120,000.00). Además, el adquiriente deberá acreditar que él y su núcleo familiar carecen de vivienda propia o de otros inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva.

A excepción de las viviendas indicadas en el párrafo anterior, la segunda y subsiguientes transferencias de dominios de viviendas por cualquier título, tributarán conforme a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

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

15. La compra y venta de medicamentos denominados genéricos y alternativos de origen natural, inscritos como tales en el Registro Sanitario del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, de conformidad con el Código de Salud y su Reglamento. También quedan exentas del impuesto a que se refiere esta Ley, la compra y venta de medicamentos antirretrovirales que adquieran personas que padezcan la enfermedad VIH/SIDA, cuyo tratamiento esté a cargo de entidades públicas y privadas debidamente autorizadas y registradas en el país, que se dediquen al combate de dicha enfermedad.

ARTICULO 8.* 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 la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente.
2. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.

Si bien es cierto, el artículo 7 citado, no especifica con exclusividad que la exención va dirigida a un sujeto, se pueden considerar como exenciones subjetivas ya que el fondo de cada exención tiene como propósito el beneficio de una persona individual o jurídica, las cuales serán objeto de análisis en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO IV

Incidencia de las Exenciones Subjetivas del Impuesto Al Valor Agregado (IVA) en la Recaudación Fiscal de Guatemala.

4.1 Recaudación Tributaria

De conformidad con la guía jurídica de la entidad Wolters Kluwer podemos entender la recaudación tributaria como:

Entendemos por recaudación tributaria aquella parte de los ingresos públicos que obtienen las distintas Administraciones públicas a través de la exigencia de los tributos, establecidos de forma unilateral por el Estado a consecuencia del poder fiscal que el ordenamiento jurídico le ha conferido. Este tipo de recursos suponen la fuente más importante de allegar recursos por parte de los entes públicos, constituyendo una fuente previsible y ordinaria de financiar el gasto público. Las leyes de presupuestos señalan una estimación de la recaudación tributaria que, en última instancia, dependerá de las circunstancias de carácter económico en que se desenvuelva el ejercicio fiscal. (https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTE3MLtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdARJATUAAAA=WKE, recuperado 10-04-2020)

Por lo anterior podemos entender que la recaudación tributaria se refiere a la obtención de recursos por parte del Estado a través de los tributos exigidos de forma unilateral a la sociedad, para que este pueda cumplir con los fines de su existencia.

4.2 Brecha Fiscal

La brecha fiscal es la diferencia entre la recaudación impositiva efectiva y la que debería obtenerse de haber un cumplimiento fiscal perfecto, es decir se refiere al incumplimiento fiscal entre lo presupuestado a recaudar y lo realmente recaudado. Puede convertirse en una herramienta de gestión de la propia administración tributaria y puede servirle para su rendición de cuentas ante la sociedad.

4.3 Factores que inciden en la Recaudación Tributaria de Guatemala

Son muchos los factores que en Guatemala inciden en la recaudación tributaria, entre los cuales se puede mencionar los siguientes:

1. La inflación: es decir el alza continua de los precios de los artículos en general.
2. Incumplimiento de las personas individuales o jurídicas en el pago de las obligaciones fiscales.
3. La Evasión fiscal, pudiendo ser entendida como el ocultamiento total o parcial de los bienes o ingresos de las personas individuales o jurídicas a la autoridad fiscal, siendo éste acto ilegal, por lo tanto perseguido por la ley penal. Aunado a ello se encuentra el contrabando aduanero que hasta el momento no ha sido posible controlar.
4. La Elusión fiscal. Es una figura lícita en la que se utilizan acciones recogidas en la ley para eludir el pago de un impuesto siempre con métodos y acciones legales.

Adicional a las anteriores que han sido estudiadas por diversos investigadores como causas de incidencia macroeconómica, la experiencia de quien elabora el presente trabajo de tesis le permite compartir otras causas que han sido observadas y que son comunes en más de 1000 contribuyentes a quienes se ha tenido la oportunidad de asesorar en materia tributaria a lo largo de más de 15 años de experiencia en el campo. Esas causas se pueden resumir en:

1. Falta de cultura tributaria, la cual es provocada por el mismo Estado, al no tener programas que lleven como objetivo educar a las generaciones a contribuir al sostenimiento del mismo. Se espera que todo contribuyente colabore y tribute pero no se le prepara, capacita o induce para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
2. Renuencia a la contribución tributaria como resultado del actuar del Estado, el cual al pretender el pago de impuestos utiliza la amenaza de sanciones o multas como arma principal para la recaudación. La mayoría de las veces esas amenazas son contraproducentes pues el contribuyente entra en un plano de retar al fisco a que lo fiscalice si es que tiene las suficientes herramientas para llegar al contribuyente, pero el sentimiento y la conducta de resistencia cobran fuerza y los tributos no llegan a las cajas fiscales.

3. Competencia desleal. Los contribuyentes que se encuentran inscritos a los Regímenes de tributación constantemente se quejan de no tener la capacidad para pagar los impuestos y mantenerse vigentes en el mercado contra aquellos que distribuyen los mismos productos, con la misma calidad, pero con un precio menor en virtud que no se encuentran en funcionamiento legal, es decir no se hayan inscritos en el Registro Tributario Unificado, por ende no tienen afiliación a ningún impuesto, no reciben ni emiten factura alguna aunque desarrollen los hechos generadores impositivos y eso les permite vender a precios menores y totalmente desleales, afectando completamente a aquel contribuyente que lucha por mantenerse en el mercado, estando en un plano de formalidad y procura tributar como corresponde.
4. Auditorías recurrentes por parte del fisco. Aquellos a quienes el fisco ha verificado el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, los cuales por desconocimiento de la legislación tributaria han practicado ciertos procedimientos débiles para determinar correctamente sus bases imponibles, han sido castigados duramente por el ente fiscal, cuyo objetivo pareciera ser, terminar por completo con la actividad económica del contribuyente, en lugar de apoyarlo, instruirlo e incentivarlo a que tribute correctamente.
5. Falta de Seguridad y Certeza jurídica. La certeza jurídica exige que la norma tributaria sea entendible, clara, precisa, sencilla y que excluyan de toda duda. Sin embargo en Guatemala existe mucha falta de claridad en las normas que regulan los impuestos específicos, lo que no permite al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la facilidad que exigen los principios reguladores de las leyes, esto se refleja en un considerable número de problemas procedimentales y disparidades interpretativas de las normas aplicables, como ejemplo de ello podemos citar el decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria que en su Libro I trata lo relativo al Impuesto Sobre la Renta, vigente para contribuyentes de nueva afiliación a partir del 13/03/2012 y para contribuyentes ya afiliados con fecha anterior a la indicada, a partir del 01/01/2013. Este decreto por su falta de claridad a lo largo de sus ocho años de vigencia, ha sufrido una serie de modificaciones, suspensiones provisionales y acciones de inconstitucionalidad que han marcado una total falta de seguridad y certeza jurídica en sus regulaciones, afectando fuertemente la

recaudación tributaria por su carencia de seguridad. El Dr. De León narra brevemente el historial de este decreto describiendo lo siguiente:

- 1) Suspensión provisional del inciso b) del numeral 2 del Artículo 4, por el Expediente Número 317-2013 el 19-02-2013.
- 2) Reformado el primer párrafo del artículo 4, por el Artículo 3, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.
- 3) Sin lugar la acción de inconstitucionalidad contra la literal b) del numeral 2 del artículo 4 y *Se revoca la suspensión provisional que corresponde al numeral 2 del artículo 4 por el Expediente Número 317-2013 el 05-06-2014.
- 4) Reformado el artículo 5, por el Artículo 4, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.
- 5) Reformado el segundo párrafo del artículo 15, por el Artículo 5, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.
- 6) Reformado el primer párrafo del artículo 17, por el Artículo 6, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.
- 7) Artículo 35 “A”, adicionado por el Artículo 12, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.
- 8) Artículos del 54 al 67 fue suspendida su vigencia y la recobraron el 1 de enero del año 2015, por el Artículo 27 del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013.
- 9) Con lugar la Inconstitucionalidad de la frase contenida en numeral 3, literal b., subliteral iii), del artículo 84, por el Expediente Número 293-2013 el 24-08-2015.
- 10) Derogada la literal d. del numeral 1 del artículo 104, por el artículo 28, del Decreto Del Congreso Número 19-2013 el 21-12-2013. (Op. Cit. Pag. 34)

Otro ejemplo de la falta de claridad de la que se viene abordando es el decreto 7-2019, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, cuyo objeto lo establece su artículo 01, el cual indica que:

“La ley permite la regularización de adeudos tributarios ante la Administración Tributaria, ya sea mediante la rectificación de declaraciones o bien por la presentación extemporánea de las mismas, otorgando la posibilidad de suscribir convenios de pago con plazos extraordinarios e improrrogables, mayores a los establecidos en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario...”.

Sin embargo la ley no da lugar a la claridad y sencillez como pilares de la seguridad jurídica, debido a que en ninguna parte de la misma, se contempla para esa “regularización”, la rebaja de multas e intereses para aquellos que opten por cobijarse bajo la misma, y a la fecha –mayo de 2020-, no se ha publicado ningún acuerdo gubernativo que conceda tales rebajas.

4.3.1 Las Exenciones como parte del Gasto Tributario

Otro de los factores que inciden en la recaudación tributaria de Guatemala es el gasto tributario: entendido este como el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes. Los considerados más habituales son los de **otorgamientos de exenciones**, deducciones de la base imponible y alícuotas reducidas. Por lo que al tenor del presente trabajo constituye un factor importante de análisis pues compone el corazón de las conclusiones que derivadas de la investigación puedan resultar para ultimar los preceptos que dieron origen a la misma.

TABLA 1.

Gasto tributario del Impuesto al Valor Agregado (Administrado por La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–)

2020 — Clasificado por beneficiario

Cifras en Millones de Quetzales

Beneficiarios	IVA	IVA IMPORTACIONES	TOTAL	Estructura
I. Constitucionales	1,948.23	7.68	1,955.91	17.9%
Universidades	530.31	2.97	533.28	4.9%
Centros Educativos	1,044.57	0.05	1,044.62	9.5%
IGSS	366.64	3.48	370.12	3.4%
COG Y CDAG	6.71	1.17	7.88	0.1%
II. Leyes ordinarias	8,696.25	296.75	8,993.00	82.1%
Beneficiarios D 29-89*	470.82	-	470.82	4.3%
Beneficiarios D 65-89*	-	-	-	0.0%
Actividades mercantiles	532.83	97.14	629.97	5.8%
Iglesias	-	1.54	1.54	0.0%
Instituciones de asistencia social	460.49	15.97	476.46	4.4%
Misiones diplomáticas e internacionales	248.49	99.59	348.07	3.2%

Cooperativas	286.04	-	286.04	2.6%
Generación de energía eléctrica	-	0.73	0.73	0.0%
Minas, canteras y extracción petrolera	-	-	-	0.0%
Empleados en relación de dependencia	-	-	-	0.0%
Personas individuales, familias	4,570.67	1.72	4,572.39	41.8%
Intermediación financiera	2,126.92	-	2,126.92	19.4%
Instituciones gubernamentales	-	80.06	80.06	0.7%
TOTAL	10,644.48	304.43	10,948.91	100.0%

* Incluye beneficiarios D 22-73

FUENTE: Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

En la tabla anterior que tiene como fuente, datos publicados por la Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador y recaudador en Guatemala, podemos observar que la participación de las exenciones otorgadas en el Impuesto al Valor Agregado como parte del gasto tributario tiene como monto dejado de recaudar por parte del Estado de Guatemala la cantidad de Diez mil novecientos cuarenta y ocho punto noventa y un millones de quetzales, únicamente en el año 2020.

4.4 Análisis de las Exenciones y su efecto

Las exenciones subjetivas de la Ley del Impuesto al Valor agregado se pretenden analizar desde el punto de vista del beneficio social que se considera como un impacto directo en los beneficiados, no tanto de forma cuantitativa. Inicio comentando que para que exista una exención, la Constitución Política de la República de Guatemala obliga a que ésta sea parte de una ley tributaria y su función es principalmente impedir el nacimiento de la obligación tributaria es decir que la obligación tributaria no nace a la vida jurídica, por lo que el hecho generador no se perfecciona.

“...Nuestra Constitución agrupa los derechos humanos dentro del Título II de la misma, pero claramente se distingue que en el capítulo I, bajo acápite de Derechos Individuales, figuran los que la doctrina divide en civiles y políticos, mientras que en el Capítulo II, denominado Derechos Sociales, agrupa los 51 derechos humanos que se conocen como económico -sociales - culturales... los derechos sociales constituyen pretensiones o sea que encierran determinadas prestaciones que individual o

colectivamente pueden exigir los ciudadanos al Estado. Lógicamente cumplir con las exigencias a este respecto equivale a desarrollar las aspiraciones a través de la legislación positiva...” Gaceta No. 8, expediente No. 87-88, página No. 184, sentencia: 26-05-88.

En ese sentido se entran a conocer las exenciones subjetivas que a juicio del investigador son las que resaltan de lo establecido en los artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

A. “Artículo 7 numeral 5º

Las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado (IVA) 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. En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, están exentos los servicios que prestan, tanto sus asociados como a terceros.”

Si bien podría entenderse al juzgar de inmediato el texto de la exención anterior que la misma es más una exención objetiva que subjetiva, se quiere analizar desde la perspectiva de un segundo beneficiario con el establecimiento de la misma. El artículo 119 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece como obligación fundamental del estado el fomento y protección de la creación y funcionamiento de cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria, esto como un principio del Régimen económico y social ya que este se fundamenta en principios de justicia social. Siendo que la obligación del estado es orientar la economía nacional, en el artículo 7 numeral 5 de la Ley objeto de análisis, se observa que el Estado pretende a través de la cooperativa que el beneficio llegue a los asociados de la misma, al no cargar en sus operaciones el Impuesto al Valor Agregado, de esa manera la exención alcanza la finalidad de socorrer a quienes forman parte una cooperativa e incentivar a los guatemaltecos a asociarse para generar apoyo mutuo entre las mismas comunidades y satisfacer de forma indirecta las necesidades básicas de la población; en virtud que al permitir que ese impuesto que no pagan las cooperativas en los operaciones con sus asociados, sirva para reinvertir y al final, terminar beneficiando a los cooperativistas.

B. “Artículo 7 numeral 9”

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

Cada una de las figuras que describe el presente numeral, deben cumplir una misión importantísima en el bienestar social que el estado está obligado a prestar a los ciudadanos, siendo que el mismo no tiene las capacidades y recursos instalados para llevar a cabo ésta función en la totalidad de la población, se ve en la necesidad de apoyarse en tales figuras, por lo que contrae a la vez la obligatoriedad de propiciar los incentivos que motiven a aportar o donar para que ellas obtengan los recursos necesarios para su funcionamiento y cumplimiento de sus fines.

Es por ello que la Ley del Impuesto al Valor agregado otorga exención del impuesto a los aportes y donaciones que coadyuven con las figuras que han cumplido con la obligatoriedad de legalizarse y registrarse como corresponde, procurando controlar mediante la implementación de mecanismos, a las entidades que reciban el beneficio de la donación. Como comentario crítico a las exenciones por los conceptos descritos en el numeral 9 que se analiza, el Estado debería agudizar los controles a las instituciones que reciben los aportes o donaciones para presionar a que los objetivos del otorgamiento realmente se cumplan y sancionar a quienes hacen mal uso de las beneficios que reciben vía exenciones.

C. Artículo 7 numeral 11. La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q. 100.00) por cada transacción.

Al igual que las anteriores, se analiza la exención contenida en el numeral once, desde la perspectiva de un beneficiario de fondo con el establecimiento de la misma, en este caso, el consumidor final. El legislador al parecer tiene en mente al momento de crear esta exención, la voluntad del constituyente con respecto a las familias, principalmente la obligación del Estado de proporcionar alimentación y nutrición. Nuestra Constitución Política de la República, consagra en el artículo 99 lo relativo a tal obligación estatal de proporcionar alimentos.

Artículo 99.- Alimentación y nutrición. El Estado velará porque la alimentación y nutrición de la población reúna los requisitos mínimos de salud. Las instituciones especializadas del Estado deberán coordinar sus acciones entre sí o con organismos internacionales dedicados a la salud, para lograr un sistema alimentario nacional efectivo.

Considero el monto de Q.100.00 regulado en este numeral 11 del artículo 7, como un monto que necesita reforma para ser ampliado, derivado de que la capacidad adquisitiva de nuestra moneda no es en el presente (año 2020) la misma de cuando la ley fue creada, es decir 1992, y derivado de que en los últimos 5 años la pérdida del poder adquisitivo anual es del 3% y si en el año 2018 se encontraba en 25% se puede deducir que en el año 2020 ese poder adquisitivo haya sufrido una pérdida del 31%. Es decir que el poder adquisitivo del quetzal oscilaría en Q.0.69. por cada Q1.00.

https://www.ine.gob.gt/estadisticasine/index.php/ipc/perdida_poder_adquisitivo.

Esto se ve manifestado en el precio de la carne, por ejemplo en el año 1994 una libra de carne de res, tenía un costo entre Q8.00 y Q.12.00 mientras que en el año 2020 su costo oscila en Q.32.00.

En 1994 la libra de carne costaba entre Q.8.00 y Q12.00, lo cual puso en evidencia la crisis del sector ganadero. Para 1999 las amas de casa adquirían la libra de carne entre Q12 y Q13.05, y los precios se mantenían entrado el nuevo siglo. Al finalizar la primera década del 2000 la libra de carne se cotizaba entre Q.20.00 y Q23.00. Actualmente, una libra de carne cuesta en promedio Q32.00

<https://www.prensalibre.com/hemeroteca/comer-carne-ha-sido-un-lujo-cada-mas-caro/>

El hecho de conceder exención a la venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales, llevan inmersa la facilidad del estado para propiciar en los vendedores un incentivo que promueva el traslado del mismo al consumidor final, es decir a aquellas familias que únicamente tienen acceso al consumo de alimentos primordiales, para que puedan adquirir los productos de la canasta básica con la condicionante de que sean frescos, con el incentivo de ahorrarse el 12% en cada transacción menor o igual a Q.100.00, ya que ésta no tendría cargado el Impuesto al Valor Agregado. Por lo indicado por el legislador, en los mercados cantonales debería existir dos precios, uno para alcanzar el espíritu de la exención a los artículos que lleguen a los consumidores finales y otro para

aquellos que compran para vender, ya sea en el mismo estado o que los productos hayan sufrido un proceso de transformación.

D. Artículo 7 numeral 12. La venta de vivienda con un máximo de (60) metros cuadrados de construcción y la de lotes urbanizados, que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados. En ambos casos, el valor de los inmuebles no deberá exceder del equivalente en quetzales a diecisiete mil quinientos dólares de Estados Unidos de América (\$ 17,500.00) al tipo de cambio vigente en el mercado bancario a la fecha de la venta. Además, el adquirente deberá acreditar que él y su núcleo familiar, carecen de vivienda propia o de otros bienes inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva.

El tercer Considerando de la Ley de Vivienda establece:

Que el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales forma parte del ordenamiento jurídico guatemalteco y en el artículo 11 indica: “Los Estados Parte reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuada. Además se establece que los Estados Parte tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho. (Ley de vivienda. Decreto 9-2012 del Congreso de la República de Guatemala).

El derecho a la vivienda es considerado como un derecho fundamental para el ser humano ya que a través de ella alcanza la satisfacción de necesidades elementales como la seguridad y el mejoramiento de su nivel de vida. Nuestra Carta Magna norma lo relativo a la vivienda y en sus artículos 67, 105 y 119, establece como una obligación del Estado la promoción y facilitación de su ejercicio, el fomento de la construcción de las mismas como un derecho a la dignidad de la familia. Considerando la necesidad de atender a la normativa constitucional, en las leyes específicas como la Ley de Vivienda; y en el caso particular la Ley del Impuesto al Valor Agregado que en el artículo 7 numeral 12, concede exención del IVA a la compra de viviendas que se constituyan en el satisfactor indispensable de esta necesidad; es por ello que la misma se concede a lo que el legislador considera que alcanza para dignificar una familia, es decir, considera que la longitud de 120 metros cuadrados de para un lote urbanizado de terreno en el que se construya una vivienda de 60 metros cuadrados, es suficiente para cumplir con la condicionante de una vivienda digna y que permite alcanzar un adecuado nivel de vida para sus habitantes.

Con el enfoque puesto en el verdadero beneficiario de la exención, la norma establece que el valor, tanto del lote como de la vivienda no excedan de un valor de \$17,500.00 o su equivalente en quetzales, que a la fecha (junio 2020) cuando el tipo de cambio se encuentra en Q.7.75 por \$1.00 el costo sería de Q.135,625.00. Además considera el legislador para que la exención llegue a quien debe llegar, es decir aquel que no posee una vivienda, el adquirente deberá acreditar que él y su núcleo familiar, carecen de vivienda propia o de otros bienes inmuebles. Esta es una exención que a mi consideración debe seguir y más cuando existe una migración permanente de las personas de las áreas rurales hacia las urbanas, movidos por la falta de oportunidades en su lugar de origen. Aquellas que llegan a un pueblo o una ciudad a empezar una vida desde un nivel cero, es decir sin más propiedad que su ropa y sus utensilios para preparar la alimentación y con la mira puesta en radicar en las ciudades para un mayor alcance de oportunidad de superación personal y dignificación elemental de su vida.

El artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es específico para el establecimiento de las exenciones subjetivas de este impuesto. Pues literalmente dice:

ARTICULO 8.* De las exenciones específicas. No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, **las siguientes personas:** (el resaltado no es del original).

A diferencia de los numerales anteriores, los contemplados en el artículo 8 son taxativos para los sujetos, es decir las exenciones concedidas son subjetivas sin dejar lugar a interpretaciones extensivas.

E. Artículo 8 numeral 1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción. colegiaturas, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que este no sea prestado por terceras personas.

CONSIDERACIONES ELEMENTALES

Es de suprema importancia como parte del análisis de este numeral considerar la jurisprudencia guatemalteca referente a la educación. De conformidad con la Gaceta No. 8, expediente No. 87-88, página No. 184, sentencia: 26-05-88, nuestra Carta Magna, la Constitución Política de la República de Guatemala, agrupa dentro del Título II, Capítulo II y Sección Cuarta de la misma a la educación, lo que puede considerarse como Derecho

Social y agrupado dentro de los 51 derechos humanos que se conocen como económico-sociales-culturales. La educación es considerada como parte del desarrollo integral de la persona, constituyéndose en un fin y un deber del Estado, es por ello que los artículos 71, 72 73 y 88 de nuestra constitución norman lo relativo a la misma y literalmente establecen lo siguiente:

Artículo 71.- Derecho a la educación. Se garantiza la libertad de enseñanza y de criterio docente. Es obligación del Estado proporcionar y facilitar educación a sus habitantes sin discriminación alguna. Se declara de utilidad y necesidad públicas la fundación y mantenimiento de centros educativos culturales y museos.

Artículo 72.- 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.

Artículo 73.- Libertad de educación y asistencia económica estatal. La familia es fuente de la educación y los padres tienen derecho a escoger la que ha de impartirse a sus hijos menores. El Estado podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos y la ley regulará lo relativo a esta materia. Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios.

Artículo 88.- Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna. El Estado podrá dar asistencia económica a las universidades privadas, para el cumplimiento de sus propios fines. (...).

Siendo obligación del Estado proporcionar y facilitar educación a sus habitantes y propiciar que el guatemalteco debe consolidar una sociedad justa que coadyuve en la formación de niveles de vida donde impere la igualdad, la justicia social, y la auténtica libertad que permita la consecución del bien común y reconociendo que éste no tiene las capacidades instaladas para proveer por sí mismo una educación de calidad y que responda a las necesidades de la población en su conjunto por medio de los centros educativos públicos, ha encontrado en los centros educativos privados aliados indispensables para coadyuvar en el cumplimiento de sus fines. En ese sentido el estado debe incentivar a los establecimientos públicos y privados y la manera de hacerlo es concediendo exención de impuestos.

La experiencia en el campo de los tributos le permite al tesista aseverar que históricamente esas exenciones han sido mal utilizadas por los sujetos beneficiados de las mismas, es por ello que se ve con buenos ojos que con la reforma sufrida por el numeral 1 que se analiza, mediante el decreto número 10-2012, en ese mismo año, se limiten a la matrícula de inscripción, colegiaturas, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que este no sea prestado por terceras personas. Antes de la reforma, la cobija que encontraban los contribuyentes era extensa, a tal grado que bajo el paraguas de la exención de este numeral era justificada la compra y venta de libros, uniformes, golosinas, renta de togas, birretes, compra de vehículos para uso familiar y todo lo que se le pudiese ocurrir al propietario del centro educativo; cuando el sentido de la exención se ha enfocado en la promoción de la educación como tal, pues el espíritu de la ley va encaminada a que el Estado tenga un excelente aliado para el logro de sus fines en cuanto a facilitar la educación a sus habitantes y no para el enriquecimiento de los propietarios de un centro educativo.

Valga traer a colación que los propietarios de los colegios privados, sean personas individuales o jurídicas son de los menos auditados por el ente fiscalizador en Guatemala, pues se supone que por estar exentos de impuestos, en el caso en particular de análisis del Impuesto al Valor Agregado son los candidatos menos indicados para enfocar los esfuerzos y visualizar recaudación. Sin embargo si se efectuara una potencial investigación o revisión en estos, seguramente se obtendrían buenos resultados, ya que muchas de las adquisiciones de bienes por parte de los contribuyentes propietarios de los colegios privados son para uso personal y aun así se hace uso de las constancias de exención de IVA, sin alcanzar el fin de coadyuvar al Estado con la obligación de facilitar la educación a los habitantes de la república.

En la actualidad, es decir en el año 2020 se encuentran funcionando un total de 15,917 colegios privados a nivel nacional, distribuidos en los diferentes niveles educativos, como se presenta en la siguiente tabla:

TABLA 2.**CANTIDAD DE CÓDIGOS DE COLEGIOS PRIVADOS A NIVEL NACIONAL**

DEPARTAMENTO	BASICO	DIVERSIFICADO	PARVULOS	PREPRIMARIA BILINGUE	PRIMARIA	PRIMARIA DE ADULTOS	Total general
ALTA VERAPAZ	139	167	55	4	66	8	439
BAJA VERAPAZ	59	71	24	1	25	0	180
CHIMALTENANGO	221	187	144	5	153	4	714
CHIQUIMULA	85	101	68	0	65	9	328
CIUDAD CAPITAL	761	773	520	0	507	62	2623
EL PROGRESO	46	56	29	0	30	1	162
ESCUINTLA	207	243	141	1	170	7	769
GUATEMALA	954	734	885	2	880	54	3509
HUEHUETENANGO	276	292	77	16	105	7	773
IZABAL	181	196	71	1	89	16	554
JALAPA	87	73	37	1	38	4	240
JUTIAPA	154	189	63	0	66	1	473
PETEN	163	226	51	0	60	0	500
QUETZALTENANGO	292	276	191	1	224	12	996
QUICHE	113	140	43	1	52	1	350
RETALHULEU	198	209	75	0	92	3	577
SACATEPEQUEZ	179	160	133	0	148	8	628
SAN MARCOS	174	257	78	1	104	6	620
SANTA ROSA	66	82	40	0	60	1	249
SOLOLA	75	73	30	11	44	1	234
SUCHITEPEQUEZ	193	230	90	0	126	9	648
TOTONICAPAN	51	45	32	15	48	0	191
ZACAPA	41	46	31	0	41	1	160
Total general	4715	4826	2908	60	3193	215	15917

Fuente: Sistema de establecimientos

4/08/2020

De conformidad con el Acuerdo Gubernativo número 52-2015, Reglamento para la autorización y funcionamiento de centros educativos privados, en su capítulo V artículos 39 y 40, existen criterios para la autorización del cobro de cuotas, las cuales atienden a lo estipulado en el Decreto Ley 116-85 y que se califican basados en diversos elementos que favorecen el aseguramiento de la calidad de la educación como por ejemplo: a) Implementación del Currículo Nacional Base b) Formación Continua de Docentes c) Perfil de Proyecto Educativo Institucional –PEI- d) Propuesta de calendario escolar que garantice el cumplimiento del mínimo de días efectivos de clase.

De lo anterior se deduce que existe diversidad de cuotas de colegiaturas autorizadas para los centros educativos privados, los cuales en promedio alcanzan los Q.500.00, de conformidad con una investigación llevada a cabo por un diario electrónico. La misma investigación indica que los sueldos y salarios pagados a los maestros equivalen a un 80% de los costos de un centro educativo privado. El excedente de los centros educativos varía, sin embargo se estima un promedio del 25%. <https://elperiodico.com.gt/domingo/2020/06/21/colegios-privados-enfrentan-crisis-y-se-reinventan/>

TABLA 3.

NÚMERO DE ESTUDIANTES INSCRITOS EN EL CICLO DE EDUCACIÓN BÁSICA POR SECTOR EDUCATIVO, SEGÚN DEPARTAMENTO DE REGISTRO, AÑO 2018.

Departamentos	Sector				
	Total	Público	Privado	Municipal	Cooperativa
Total	805,077	345,329	300,247	8,356	151,145
Guatemala	240,435	66,894	152,441	997	20,103
El Progreso	10,262	5,646	2,321	225	2,070
Sacatepéquez	20,880	8,012	8,156	824	3,888
Chimaltenango	30,341	11,310	12,578	607	5,846
Escuintla	40,608	14,959	12,514	2,413	10,722
Santa Rosa	21,484	10,570	4,158	-	6,756
Sololá	21,073	8,880	4,360	-	7,833
Totonicapán	16,668	6,835	3,460	-	6,373
Quetzaltenango	49,348	19,723	15,465	27	14,133
Suchitepéquez	29,886	14,502	7,626	108	7,650
Retalhuleu	19,149	9,012	4,204	280	5,653
San Marcos	52,646	24,569	7,916	50	20,111
Huehuetenango	35,857	18,000	12,483	127	5,247
Quiché	34,247	14,477	7,482	52	12,236
Baja Verapaz	12,760	7,959	2,776	-	2,025
Alta Verapaz	50,285	30,942	10,402	534	8,407
Petén	28,251	16,163	7,465	1,395	3,228
Izabal	21,288	12,998	7,309	225	756
Zacapa	12,291	9,001	2,310	36	944
Chiquimula	15,759	10,930	4,028	27	774
Jalapa	15,513	8,822	3,891	167	2,633
Jutiapa	26,046	15,125	6,902	262	3,757
Fuente: Ministerio de Educación de Guatemala, año 2018					

Como la presente investigación lleva el objetivo de determinar si las exenciones tienen incidencia en la recaudación tributaria del país, efectuaré el siguiente análisis bajo el supuesto que los centros educativos privados estuvieran afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado para llevar a cabo una medición numérica de los ingresos fiscales por concepto de este impuesto.

Si se toma de referencia la cuota promedio de colegiatura y se multiplica por la cantidad de estudiantes exclusivamente del área privada se tendría que mensualmente se obtendría un ingreso de Q.150,123,500.00 es decir 300,247 estudiantes pagando una cuota de colegiatura de Q500.00. Si se considera una utilidad neta promedio de los centros educativos privados del 25% y los sueldos y salarios constituyen un 80% de los costos de un centro privado, se tendría que de cada Q100.00 de ingresos la utilidad neta alcanzaría Q.25.00, lo que da como resultado un costo de Q.75.00 de los cuales el 80% corresponden a sueldos y salarios, que sería igual a Q60.00; por lo que se entiende que el centro educativo no recibiría facturas que pudieran estar sujetas a la compensación de créditos fiscales por el monto de Q85.00, (es decir Q.25.00 de utilidad más Q.60.00 de sueldos y salarios) que sería igual al 85%. Ahora llevemos estos datos a los ingresos y costos aproximados de conformidad con la cantidad de estudiantes y las cuotas de colegiaturas que estos pagan y tendremos que Q.150,123,500.00 dividido dentro del factor 1.12, el resultado es Q.134,038,839.29 lo que generaría un débito fiscal por Q16,084,660.71; menos el 15% de costos y gastos que estarían afectos a deducir de crédito fiscal que equivaldría a Q.22,518,525.00 dividido dentro del factor 1.12 el resultado es Q.20,105,825.89, lo que generaría un crédito fiscal por Q.2,412,699.11. Ahora tenemos que: Débito Fiscal = a Q.16,084,660.71 menos Crédito Fiscal = Q.2,412,669.11 es igual a IVA por ingresar a las cajas fiscales al mes de Q.13,671,991.60.

En virtud del análisis anterior, se podría decir que mensualmente el Estado estaría percibiendo en concepto de Impuesto al Valor Agregado proviniendo exclusivamente de las cuota por colegiatura, de los contribuyentes que son propietarios de un centro educativo privado, el monto de trece millones seiscientos setenta y un mil novecientos noventa y un quetzales con sesenta centavos de quetzal (Q.13,671,991.60) en el caso de que no existiera el beneficio de una exención concedida a los centros educativos. Considerando únicamente cuotas por colegiatura, sin agregar inscripciones, moras, otras cuotas que cobran estos centros educativos a los estudiantes, lo que aumentaría ese dato de ingreso, por lo que la incidencia recaudatoria es notable. Ante los datos anteriores surge la pregunta ¿Es suficiente ese monto de recaudación para ser devuelto en herramientas educativas para el país? Esto considerando que el Estado estaría en la obligación de apoyar a los centros educativos privados invirtiendo de alguna manera en ellos, para alcanzar el fin de proveer bienestar a la población.

F. Artículo 8 numeral 2. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.

De la misma manera, la educación superior en nuestro país se constituye como obligación del Estado brindar a los habitantes. El artículo 88 de la constitución Política de República de Guatemala establece que:

Artículo 88. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna. Serán deducibles de la renta neta gravada por el Impuesto sobre la Renta las donaciones que se otorguen a favor de las universidades, entidades culturales o científicas. El Estado podrá dar asistencia económica a las universidades privadas, para el cumplimiento de sus propios fines. No podrán ser objeto de procesos de ejecución ni podrán ser intervenidas la Universidad de San Carlos de Guatemala y las universidades privadas, salvo el caso de las universidades privadas cuando la obligación que se haga valer provenga de contratos civiles, mercantiles o laborales.

La corte de Constitucionalidad se ha pronunciado respecto al artículo anterior y en una de sus sentencias indica:

"...la propia Constitución contiene una exención tributaria de carácter general para las universidades del país, otorgándoles tal derecho en forma total e incondicional, quedando, por consiguiente, liberadas del pago de cualquier impuesto; en consecuencia, no se produce, en ningún momento, el nacimiento de la obligación tributaria y las universidades no pueden ser consideradas, en forma alguna, como sujetos pasivos de una obligación que no existe..." Gaceta No. 30, expediente No. 17-93, página No. 3, sentencia: 07-10-93.

En ese sentido se ha investigado el número de universidades privadas existentes en el país y se ha encontrado, según datos del Consejo de la Enseñanza Privada Superior –CEPS- que hasta el año 2020 funcionan catorce universidades privadas en el país, las cuales se detallan a continuación:

TABLA 4.
UNIVERSIDADES PRIVADAS EN GUATEMALA

No.	INSTITUCIÓN	ACRÓNIMO	AÑO DE FUNDACIÓN
1	UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR	URL	1961 (57 años)
2	UNIVERSIDAD DEL VALLE DE GUATEMALA	UVG	1966 (53 años)
3	UNIVERSIDAD MARIANO GÁLVEZ DE GUATEMALA	UMG	1966 (53 años)

4	UNIVERSIDAD FRANCISCO MARROQUÍN	UFM	1971 (47 años)
5	UNIVERSIDAD RURAL DE GUATEMALA	URG	1995 (24 años)
6	UNIVERSIDAD DEL ISTMO	UNIS	1997 (21 años)
7	UNIVERSIDAD PANAMERICANA	UPANA	1998 (20 años)
8	UNIVERSIDAD MESOAMERICANA	UMES	1999 (19 años)
9	UNIVERSIDAD GALILEO	UG	2000 (18 años)
10	UNIVERSIDAD SAN PABLO DE GUATEMALA	USPG	2006 (13 años)
11	UNIVERSIDAD INTERNACIONES	UNI	2009 (09 años)
12	UNIVERSIDAD DE OCCIDENTE	UDEO	2010 (09 años)
13	UNIVERSIDAD DA VINCI DE GUATEMALA	UDV	2012 (07 años)
14	UNIVERSIDAD REGIONAL DE GUATEMALA	UR	2014 (04 años)

Fuente: Según Universidades que funcionan con la autorización del Consejo de la Enseñanza Privada Superior CEPS.

De conformidad con el Instituto Nacional de Estadística para el año 2018 se encontraban matriculados los siguientes estudiantes universitarios:

TABLA 5.

MATRICULADOS POR NIVEL, SEGÚN SECTOR Y SEXO AÑO 2018

Sector privado	Nivel					
	Sexo	Total	Técnico	Licenciatura	Maestría	Doctorado
Total		183,306	28,403	144,099	10,616	188
Hombre		87,719	10,781	71,781	5,055	102
Mujer		95,587	17,622	72,318	5,561	86

Fuente: Universidades: pública y privadas de Guatemala.

Si partimos realizando el mismo análisis que los centros educativos privados, solo que ahora en la Educación Superior, es decir en una Universidad se tendría que: Tomando de referencia la cuota promedio de Q.1,000.00 (<https://centrosidea.galileo.edu/files/6.pdf>)

(https://www.ufm.edu/Tarifario_2020) multiplicada por la cantidad de estudiantes exclusivamente del área privada se tendría que mensualmente se obtendría un ingreso de Q.183,306,000.00 es decir 183,306 estudiantes pagando una cuota de Q.1,000.00. Si se considera una utilidad neta promedio de las universidades del 25% y los sueldos y salarios constituyen un 80% de los costos de una universidad, se tendría que de cada Q100.00 de ingresos la utilidad neta alcanzaría Q.25.00, lo que da como resultado un costo de Q.75.00 de los cuales el 80% corresponden a sueldos y salarios, que sería igual a Q60.00; por lo que se entiende que la universidad no recibiría facturas que pudieran estar sujetas a la compensación de créditos fiscales por el monto de Q85.00, (es decir Q.25.00 de utilidad más Q.60.00 de sueldos y salarios) que sería igual al 85%. Ahora llevemos estos datos a los ingresos y costos aproximados de conformidad con la cantidad de estudiantes y las cuotas que estos pagan y tendremos que Q.183,306,000.00 dividido dentro del factor 1.12, el resultado es Q.163,666,071.43 lo que generaría un débito fiscal por Q.19,639,928.57; menos el 15% de costos y gastos que estarían afectos a deducir de crédito fiscal que equivaldría a Q.27,495,900.00 dividido dentro del factor 1.12 el resultado es Q.24,549,910.71, lo que generaría un crédito fiscal por Q.2,945,989.28. Ahora tenemos que: Débito Fiscal = a Q.19,639,928.57 menos Crédito Fiscal = Q.2,945,989.28 es igual a IVA por ingresar a las cajas fiscales al mes de Q.16,693,939.29.

En virtud del análisis anterior, se podría decir que mensualmente el Estado estaría percibiendo en concepto de Impuesto al Valor Agregado proviniendo exclusivamente de las mensualidades, de los contribuyentes que son propietarios de un centro educativo privado, el monto de dieciséis millones seiscientos noventa y tres mil, novecientos treinta y nueve quetzales con veintinueve centavos de quetzal (Q.16,693,939.29) en el caso de que no existiera el beneficio de una exención concedida a las universidades. Considerando únicamente cuotas de mensualidades, sin agregar inscripciones, moras, parqueos, certificaciones, equivalencias y otras cuotas que cobran las universidades a los estudiantes, lo que aumentaría ese dato de ingreso, por lo que la incidencia recaudatoria es notable. Ante los datos anteriores surge la pregunta ¿Es suficiente ese monto de recaudación para ser devuelto en herramientas educativas para el país? Esto considerando que el Estado estaría en

la obligación constitucional de apoyar a las universidades privadas, invirtiendo de alguna manera en ellos, para alcanzar el fin de proveer bienestar a la población.

Las Universidades deben cumplir con la misión fundamental de brindar servicio de educación superior de alta calidad; creando oportunidades de crecimiento profesional para todos los guatemaltecos, así como conocimientos tecnológicos y el fomento de los valores éticos y morales, de todos los egresados de dichas instituciones educativas.

CONCLUSIONES

1. Las exenciones de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, por ser bases de la recaudación, deben ser parte de una ley tributaria y su función principal es impedir el nacimiento de la obligación tributaria.
2. El artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no especifica con exclusividad que las exenciones contenidas en el mismo van dirigidas a un sujeto, se pueden considerar como exenciones subjetivas ya que el fondo de cada exención tiene como propósito el beneficio de una persona individual o jurídica.
3. Dentro de los factores incidentes considerados más habituales en la recaudación tributaria de Guatemala se encuentran los de otorgamientos de exenciones a sujetos pasivos como parte del gasto tributario, lo que trajo como consecuencia para el Estado de Guatemala dejar de percibir por parte de las universidades privadas del país durante el año 2020, la cantidad de quinientos treinta punto noventa millones de quetzales.
4. El Estado de Guatemala no tiene la capacidad de cumplir por sí solo, el fin supremo de su creación, es decir proporcionar el bienestar común a sus habitantes, por lo que necesita del apoyo de ciertos sujetos a quienes beneficia con exenciones para alcanzar a quienes deben ser los verdaderos beneficiarios, en virtud de ello permite en concepto de educación, administrar el monto de Un mil cuarenta y cuatro millones de quetzales en los propietarios de centros educativos.
5. Es innegable que la concesión de exenciones a ciertos sujetos tiene una incidencia directa en la recaudación tributaria del país pues el propósito de una exención lleva inmersa la falta de tributación y por ende la recaudación se ve mermada en la misma magnitud cuantitativa de una exención, lo que conlleva para el Estado que el año 2020 dejase de percibir la cantidad de Diez mil novecientos cuarenta y ocho millones de quetzales.

6. Si las exenciones fueran quitadas a los sujetos beneficiados y el Estado tuviera acceso por la vía del Impuesto al Valor Agregado a esos montos que actualmente deja de percibir y fuera este el ente exclusivo de satisfacer las necesidades colectivas, no alcanzaría a cumplir el fin máximo de su creación, el bienestar común de sus habitantes, por lo que la repercusión de quitar las exenciones subjetivas del Impuesto al Valor Agregado es negativa.

RECOMENDACIONES

1. Los sujetos que tienen iniciativa de ley, principalmente la Universidad de San Carlos de Guatemala, debe realizar un estudio profundo de las exenciones subjetivas en la ley del Impuesto al Valor Agregado y considerar una propuesta para ser reformado, toda vez que la Ley que las contempla cobró vigencia desde el año 1992, y considerar en la propuesta aspectos fundamentales como el poder adquisitivo de la moneda.
2. La propuesta de reforma abarcaría el numeral 11 del artículo 7, cuya evolución se centraría en el valor de cada transacción, es decir que de Q.100.00 que se encuentra actualmente debería aumentar tomando como base el poder adquisitivo de nuestra moneda, propiciando así que el consumidor final tenga acceso a una alimentación más saludable y como consecuencia se transforma en ahorro para el Estado que invierte en el cuidado de los habitantes que no se alimentan sanamente, por lo que son más propensos a enfermarse. Por lo menos se pondría al alcance de los consumidores finales acceso a una adecuada alimentación y que es la voluntad del constituyente con respecto a las familias, principalmente la obligación del Estado de proporcionar alimentación y nutrición consagrada en el artículo 99 de nuestra carta magna.
3. La propuesta de reforma incluiría un artículo que regule que los libros utilizados por los estudiantes desde la etapa preprimaria hasta la diversificada deberán estar exentos del Impuesto al Valor Agregado, beneficiando a los sujetos a tener acceso a una educación digna.
4. La superintendencia de Administración Tributaria deberá implementar programas de revisión frecuente a los sujetos pasivos que se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado como una medida de control que las exenciones concedidas por la ley estén realmente alcanzando los objetivos por los que fueron establecidos.

BIBLIOGRAFÍA

Aguirre Batres, A. (2014). *Las exenciones fiscales en Guatemala, Agudizan la pobreza*. Recuperado de: <http://www.ipd.congcoop.org.gt>. 11 de junio de 2016. 22:30 hrs.

Calderón, S. *Exoneración Tributaria Como Beneficio Fiscal y su Regulación Legal*. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de ciencias jurídicas y sociales. 2006.

Código Tributario de Guatemala y sus Reformas, Decreto 6-91, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.

Constitución Política de la República de Guatemala.

Collado, Miguel A. *Derecho Financiero Y Tributario Parte General*. Tercera Edición. Madrid 2013.

De León Bayron I. *Principios Constitucionales en Materia Tributaria y su Valor en el Procedimiento Administrativo Tributaria Guatemalteco*. 2017.

Diccionario Guía Jurídica. Wolter Kluwer

C. Lozano Serrano, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1989.

Gaceta No. 8, expediente No. 87-88, página No. 184, sentencia: 26-05-88.

Gaceta 54. Expedientes acumulados 615 y 642-99. Fecha de sentencias 16/12/1999.

Gaceta 29. Expediente 17-93. Fecha de Sentencia: 07/09/1993.

Gaceta 27. Expediente 284-92. Fecha de sentencia: 23/02/1993.

Gaceta 25. Expedientes acumulados 217 y 221-91. Fecha de sentencia: 06/08/1992

Herrera Molina, P. 1990. *La exención tributaria*. Colex, Madrid. 1990.

José M^a Durán-Cabré & Alejandro Esteller-Moré & Mariona Mas-Montserrat & Luca Salvadori, 2018. "*La brecha fiscal: estudio y aplicación a los impuestos sobre la riqueza,*" Working Papers 2018/15, Institut d'Economia de Barcelona (IEB).

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, decreto 1-98 del Congreso del República de Guatemala.

Pereira Orozco, Alberto. *Introducción al estudio del Derecho. Tomo II*, 9^a. Edición. 2017.

Pop, U. *Guatemala, recaudación fiscal vs exenciones de impuestos*; publicada en el portal <http://elsoca.org/index.php/america-central/guatemala/3289-guatemala-recaudacion-fiscal-vs-exenciones-de-impuestos>. 12 de junio de 2016. 23:30 hrs.

Raxón, C. *Sistema Tributario Guatemalteco: Análisis e importancia en el cumplimiento de las funciones fiscales del Estado para el periodo 1996-2006*. Guatemala. 2010

Reynolds, L. 01 de agosto de 2012. *Exenciones fiscales ¿La mejor estrategia de competitividad?* <https://www.plazapublica.com.gt/content/exenciones-fiscales-la-mejor-estrategia-de-competitividad>. 12 de junio de 2016. 21:10 hrs.

Recuperado el 07 de septiembre de 2019.

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

Torrealba Navas, Adrián. *Dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador*. Costa Rica. 1996.

Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas y Derecho Tributario*. Ediciones Depalma, Argentina. Segunda Edición. 1975.

ANEXO I

LAS EXENCIONES SUBJETIVAS Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN GUATEMALA.

1. Planteamiento del problema

El estado de Guatemala se encuentra fundamentado en la invocación del Derecho como génesis del ordenamiento jurídico y político de nuestra sociedad, afirmando la primacía de la persona humana como origen primario y fundamental de los valores espirituales y morales de la sociedad. De acuerdo a los artículos que componen el título I de la Constitución Política de la República de Guatemala, se enfoca a la persona humana, como el centro de los fines y deberes del estado, cuyo máximo logro es la realización del bien común. “El estado es considerado como responsable de la protección de la persona y de la familia; su fin supremo es la realización del bien común”. Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para el logro de ese elevado y sublime propósito es necesario involucrar al propio individuo, ya que de acuerdo a la evolución de las sociedades, este ha decidido sacrificar sus intereses particulares y someterse a la soberanía del estado.

La forma directa en que el individuo se involucra es “contribuyendo...a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley”. Artículo 135, inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala. Tales contribuciones llevan consigo proporcionarle al estado los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

La misma carta magna en el artículo 239, le concede al Congreso de la República de Guatemala con exclusividad, la potestad de 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 la recaudación....” Artículo 239, primer párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Dentro de las bases de recaudación se encuentra en el inciso b) del citado artículo que se refiere a las exenciones, definidas por el Código Tributario como: “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” Artículo 62, del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Sin embargo las exenciones tributarias pueden traer consigo la consecuencia natural que el estado deje de percibir los ingresos necesarios para su sostenimiento. Para ejemplificar lo mencionado, se hace referencia a que “los ingresos tributarios dejados de percibir por el Estado de Guatemala en el año 2013, ya que estos ascendieron a US\$2,378.6 millones, como resultado de exenciones, exoneraciones y otros tratamientos especiales aplicados a corporaciones nacionales, agroexportadores, multinacionales, industria minera y otras, lo cual agudiza la falta de ingresos, además de continuar dando una débil respuesta en el combate a la pobreza y pobreza extrema, principalmente en el área rural, donde habitan en su mayoría los pueblos originarios”. Aguirre Batres, A. (2014). Las exenciones fiscales en Guatemala, Agudizan la pobreza. Recuperado de: <http://www.ipd.congcoop.org.gt>. 11 de junio de 2018. 22:30 hrs.

2. Definición del problema

¿Qué incidencia tienen las exenciones subjetivas en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Guatemala?

3. Delimitación del problema

3.1 TEMPORAL

El estudio analizará la incidencia de las exenciones subjetivas en la recaudación fiscal del país en los cinco últimos años.

3.2 ESPACIAL

Se aplicará al territorio nacional, teniendo como unidades de análisis los contribuyentes citados en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que gozan de exenciones.

3.3 TEÓRICA

Los conceptos y categorías a utilizar serán en su mayoría del derecho tributario.

4. Objetivos

1. Generales:

- a) Deducir la relación de las exenciones tributarias subjetivas encontradas en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado versus los niveles de recaudación fiscal.

- b) Dimensionar el impacto de las exenciones tributarias subjetivas encontradas en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en la recaudación fiscal.

- c) Debatir la concesión legal de exenciones tributarias subjetivas dentro del marco de la legislación de Guatemala y su incidencia en la recaudación fiscal.

- d) Someter a consideración la posible existencia de los beneficios sociales aportados por los sujetos, objeto de exenciones tributarias, para el Estado de la República de Guatemala en cumplimiento de la realización del bien común.

2. Específicos

- a) Evidenciar los montos dejados de percibir con motivo de la aplicación de exenciones tributarias subjetivas, normadas en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- b) Evidenciar cómo están beneficiando actualmente a la población guatemalteca, las personas individuales o jurídicas que gozan de exenciones tributarias.

- c) Analizar si el Estado Guatemalteco obteniendo mayores ingresos con motivo de una supuesta reducción de las exenciones tributarias subjetivas, sería capaz de alcanzar su fin supremo, la realización del bien común. O

en todo caso la repercusión sería negativa al reducir tales exenciones a los contribuyentes que de alguna forma benefician a la población.

5. Justificación

No podemos negar el hecho que las exenciones tributarias tengan constitucionalmente una existencia, como tampoco podemos dejar de reconocer que las mismas han pasado de ser simples herramientas para el incentivo de la competitividad de nuestro país mediante la atracción de la inversión nacional y extranjera, teniendo como propósito promover un ambiente económico propicio para generación de las fuentes de la inversión y fuentes de empleo, entre otros. Sin embargo cuando analizamos la realidad de la recaudación tributaria nos damos cuenta que las metas de recaudación que establecen de forma anual, históricamente en la mayoría de los años no se han alcanzado, quedándose brechas importantes, por consiguiente se deja al estado sin los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

Bajo el lema de “competitividad” se cimientan las exenciones en nuestro país, pero es necesario fundamentar si los contribuyentes favorecidos están cumpliendo con el propósito de tales dispensas, y están contribuyendo en general al desarrollo de nuestro país o tales privilegios están fungiendo como medios de estancamiento para un crecimiento integral que proporcionaría el alcance de las metas de recaudación tributaria.

El Estado deja de percibir cantidades importantes en cuanto a los impuestos, en virtud de las exenciones concedidas con el ánimo de lograr descargar al Estado, de las obligaciones que directamente le corresponden, sin embargo ese objetivo no se logra a plenitud debido a que los beneficiados están aumentando sus riquezas y olvidándose de las obligaciones que tales exenciones traen consigo, es decir están dejando de cumplir con el beneficio a la población, a quien en último caso se deben las exenciones concedidas.

Derivado de lo anterior nace la inquietud que le da vida a realizar la investigación sobre la incidencia de las exenciones subjetivas en el Impuesto al Valor Agregado en la recaudación fiscal de Guatemala. Tal inquietud nos llevará a aterrizar sobre si los supuestos de aumento de la recaudación tributaria y mayor aún, sobre si el estado sería capaz de cumplir con sus fines contando con un aumento en la recaudación de los tributos, y dar a conocer a juicio del

investigador, cuál sería el impacto social como consecuencia de la eliminación de las exenciones subjetivas reguladas en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

6 Marco Teórico

6.1 Estado del Arte

El escritor Alejandro Aguirre Batres en su artículo: Las exenciones fiscales en Guatemala agudizan la pobreza, publicado en el año 2014 en <http://www.ipd.congcoop.org.gt>, menciona que conceder exenciones, exoneraciones y otros tratamientos especiales aplicados a corporaciones nacionales, agroexportadores, multinacionales, industria minera y otras, es agudizar la falta de ingresos en nuestro país, además de continuar dando una débil respuesta en el combate a la pobreza y pobreza extrema, principalmente en el área rural, donde habitan en su mayoría los pueblos originarios quienes se ven extremadamente afectados con la concesión de tales beneficios a las personas individuales o jurídicas.

La escritora Louisa Reynolds publicó el 01 de agosto de 2012, el artículo denominado: Exenciones fiscales ¿La mejor estrategia de competitividad? <https://www.plazapublica.com.gt/content/exenciones-fiscales-la-mejor-estrategia-de-competitividad>, y concluye que conceder incentivos fiscales con el propósito de estimular industrias o sectores particulares, no es algo nuevo, sino que se remonta unos cincuenta y seis años cuando se produjo en el istmo centroamericano una competencia de incentivos para impulsar las industrias nacientes dirigidas a sustituir las importaciones extranjeras, y en este contexto Guatemala, aprobó en el año 1973, la ley que dio vida a la Zona Libre de Industria y Comercio (ZOLIC), en el Puerto de Santo Tomás de Castilla.

El 31 de marzo de 2014 la escritora Úrsula Pop en su artículo: Guatemala, recaudación fiscal vs exenciones de impuestos; publicada en el portal <http://elsoca.org/index.php/america-central/guatemala/3289-guatemala-recaudacion-fiscal-vs-exenciones-de-impuestos>, menciona que en el tiempo en que escribe se encontraba en el Congreso de la República la discusión de la iniciativa 46-44 *Ley de Inversión y Empleo*,

presentada al legislativo en enero de 2013, iniciativa de ley que buscaba sustituir los decretos 29-89 y 65-89 de fomento a la maquila y zonas francas, que entre otros beneficios otorgan a los empresarios la exención del pago de impuestos como el de la Renta, Impuesto al Valor agregado, Impuesto Único Sobre Inmuebles e Impuesto de Solidaridad, bajo la condición de que generasen inversión y empleo y destinases su producción a la exportación. Esta ley forjó un modelo económico basado en la exportación de productos, sobre todo textiles, haciendo uso de ventajas comparativas, por ejemplo: bajos salarios y poca capacidad productiva de la fuerza de trabajo, además sirvió para que una serie de empresarios que no tenían nada que ver con maquila, se acogieran a estos beneficios para exonerarse del pago de impuestos, bajando considerablemente los recursos financieros del estado.

El tributarista Héctor B. Villegas en su libro titulado: Exenciones y beneficios tributarios, presentado en el año de 1975, derivado de su amplia investigación y experiencia respecto al tema en particular, aporta que las exenciones tributarias se constituyen al principio de generalidad y sus fundamentos o motivos deben buscarse en la política fiscal y no en el derecho tributario. Esto derivado de que las exenciones tributarias tienen como fondo un beneficio social más que la aplicación pura del derecho tributario.

La investigadora Claudia Waleska Raxón Díaz, publica su tesis: “Sistema Tributario Guatemalteco: Análisis e importancia en el cumplimiento de las funciones fiscales del Estado para el periodo 1996-2006” en el mes de julio del año 2010, y aporta referente al temas de las exenciones que el sistema fiscal en Guatemala, en su concepción teórica y legal es relativamente modesto, o sea, las tasas marginales de los impuestos sobre la renta de personas jurídicas y naturales son pocas y relativamente bajas, el impuesto al Valor Agregado es el principal recaudador de los ingresos tributarios y los Derechos Arancelarios han sido reducidos para facilitar el comercio exterior y para minimizar el impacto distorsionado en las exportaciones de tener derechos arancelarios altos. Las leyes tributarias guatemaltecas en general, reflejan lo anteriormente mencionado que es congruente con las prácticas con una economía global y abierta. Países tan diversos como Suecia, Alemania Federal, México, Filipinas, El Salvador, siguen estas políticas fiscales. En un mundo donde el capital es móvil, en donde los países compiten para atraer inversiones, en donde los precios de los productos transables son cada vez más determinados por los precios prevalentes en el mercado mundial,

el sistema fiscal no puede ser visto única y exclusivamente como un método de recaudación a costa de la eficiencia y de la competitividad de las empresas. Por otro lado, el sistema fiscal en su conjunto teniendo como base la recaudación de impuestos y la aplicación del gasto público, debe cumplir con la función social de redistribución del ingreso, alcanzando igualdad, justicia y equidad para la población guatemalteca.

7. Cronograma

Actividades	Año 2018																							
	Junio				Julio				Agosto				Septiembre				Octubre				Noviembre			
	Semanas				Semanas				Semanas				Semanas				Semanas				Semanas			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Selección del tema de investigación																								
Elaboración del Diseño de Investigación.																								
Revisión y compilación de información bibliográfica																								
Elaboración del Marco Teórico																								
Operacionalización de hipótesis y elaboración de ficha metódica																								
Revisión de documentación y datos existentes respecto al tema																								
Revisión de la legislación base de las exenciones tributarias y su aplicación																								
Elaboración del informe final																								

10 Presupuesto

10.1 Recursos Humanos

- a) El ponente del presente trabajo
- b) El asesor del trabajo
- c) El revisor del trabajo

10.2 Recursos materiales

- a) Escritorio
- b) Silla
- c) Computadora
- d) Impresora
- e) Tóner para impresora
- f) Memorias USB
- g) Papelería y útiles de Oficina
- h) Libros de Referencia bibliográfica

10.3 Recursos Financieros

Compra de Libros de Referencia Bibliográfica	Q. 3,000.00
Reproducción de textos varios	Q. 500.00
Tóner para impresora	Q. 800.00
Servicio de Internet	Q. 800.00
Servicio Telefónico	Q. 500.00
Gastos de Movilización en Vehículo	Q. 2,000.00
Viáticos	Q. 1,000.00
Sueldo del Investigador	Q.12,000.00
Gastos Varios para Imprevistos	<u>Q. 2,000.00</u>
Total de Recursos Financieros	<u>Q.22,600.00</u>