

TRATAMIENTO FISCAL DEL TERCER SECTOR EN GUATEMALA



Enrique Fernando Sánchez Usera



Universidad
Rafael Landívar

Tradición Jesuita en Guatemala



Instituto de Investigaciones Jurídicas
Universidad Rafael Landívar
IJJ/URL

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Misión

Es una unidad académica de la Universidad Rafael Landívar, cuya misión es el estudio, desarrollo y divulgación de las ciencias jurídicas y sociales, mediante la investigación, capacitación, asesoría, consultoría y difusión de temas nacionales, regionales y mundiales de interés y actualidad, que impliquen la participación de todos los sectores del país, conscientes de las características pluriculturales, multiétnicas y multilingües de América Central y, congruentes con el ideario landivariano.

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS

Investigación:

Participar activamente en el análisis, discusión y propuesta de soluciones a los problemas jurídicos y sociales de Guatemala y Centroamérica, en el contexto mundial, para formar criterios y alcanzar consensos que conduzcan al desarrollo integral de la persona humana y de la sociedad.

Capacitación:

Formar en las distintas áreas jurídicas y sociales a todos los sectores, académicos, políticos, económicos y sociales interesados, analizando y divulgando los resultados de las investigaciones, para transformar la sociedad.

TRATAMIENTO FISCAL DEL TERCER SECTOR EN GUATEMALA

Enrique Fernando Sánchez Usera

TRATAMIENTO FISCAL DEL TERCER SECTOR EN GUATEMALA

Enrique Fernando Sánchez Usera



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala



Instituto de Investigaciones Jurídicas
Universidad Rafael Landívar
II/URL



Universidad del País Vasco
Euskal Herriko Unibertsitatea

Guatemala, 2015

URL
343.034
S669

Sánchez Usera, Enrique Fernando
Tratamiento fiscal del Tercer Sector en Guatemala /
Enrique Fernando Sánchez Usera. Guatemala : Universidad
Rafael Landívar. Instituto de Investigaciones Jurídicas (IIJ/URL),
2015.
xiv, 95 p. (Cuaderno de estudio ; 135)
ISBN: 978-9929-584-51-8
Incluye: Referencias bibliográficas, legales, electrónicas,
tabla de abreviaturas, conclusiones.
1. Derecho tributario – Investigación – Guatemala 2. Tercer
Sector – condiciones económicas y jurídicas 3. Impuestos –
Guatemala 4. Política fiscal – Guatemala 5. Reforma tribu-
taria – Guatemala 6. Administración tributaria 7. Entidades
no lucrativas 8. Exenciones tributarias 9. Entidades no lu-
crativas 10. Economía informal 11. Organizaciones no gu-
bernamentales - Fiscalización 12. Derecho fiscal – Legisla-
ción – Guatemala.
I. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Rafael
Landívar
II. Universidad del País Vasco / *Euskal Herriko Unibertsitatea*.

Universidad Rafael Landívar
Instituto de Investigaciones Jurídicas
Cuaderno de estudio 135, 2015

Tratamiento fiscal del Tercer Sector en Guatemala
Enrique Fernando Sánchez Usera

D.R. © Instituto de Investigaciones Jurídicas
Universidad Rafael Landívar, Campus Central,
Vista Hermosa III, zona 16, Edificio "O",
2do. Nivel, Oficina O-214
Apartado Postal 39-C, Ciudad de Guatemala,
Guatemala, 01016
Teléfono: (502) 2426-2626 Extensión: 2551
Fax: (502) 2426-2595
Correo electrónico: ijj@url.edu.gt
Página electrónica: www.url.edu.gt

Cuidado de la edición: Luis Andrés Lepe Sosa

Impreso en Serviprensa, S.A.
3ª Ave. 14-62, zona 1
PBX: 2245-8888
www.serviprensa.com
Ciudad de Guatemala, Guatemala

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

Rector

Dr. Eduardo Valdés Barría, *S. J.*

Vicerrectora Académica

Dra. Lucrecia Méndez González de Penedo

Vicerrector de Investigación y Proyección

Dr. José Juventino Gálvez Ruano

Vicerrector de Integración Universitaria

P. Julio Enrique Moreira Chavarría, *S. J.*

Vicerrector Administrativo

Lcdo. Ariel Rivera Irías

Secretaría General

Lcda. Fabiola Padilla Beltranena de Lorenzana

CONSEJO EDITORIAL DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Rector

Dr. Eduardo Valdés Barría, *S. J.*

Vicerrector de Investigación y Proyección

Dr. José Juventino Gálvez Ruano

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Dr. Rolando Escobar Menaldo

Vicedecano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Mgtr. Helena Carolina Machado Carballo

Director del Instituto de Investigaciones Jurídicas

Dr. Larry Andrade-Abularach

**INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS
VICERRECTORÍA DE INVESTIGACIÓN Y
PROYECCIÓN UNIVERSIDAD
RAFAEL LANDÍVAR**

Dirección

Dr. Larry Andrade-Abularach

Investigación

Mgtr. Luis Andrés Lepe Sosa

Dr. Jorge Mario García Laguardia

Mgtr. Patricia Jiménez Crespo

Administración, finanzas y recursos humanos

Lic. Manuel Enrique Tecum Ajanel

Gestión académica del

Doctorado en Derecho URL/UPV-EHU

Lic. Briguer Barnavá Cruz Orellana

Formación e incidencia

Rosa Mariela Ortíz Ralón

Andrea Natalia Castro Estrada

Dara Andrea García Batres

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/ *EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA*

Rector

Sr. Iñaki Goirizelaia

Secretario General

Sr. José Luis Martín González

Vicerrector del Campus de Álava

Sr. Javier Garaizar Candina

Vicerrector del Campus de Bizkaia

Sr. Carmelo Garitaonandia Garnacho

Vicerrectora del Campus de Gipuzkoa

Sra. Ana Arrieta Ayestaran

Vicerrector de Euskera

Sr. Jon Zarate Sesma

Vicerrectora de Estudios de Grado e Innovación

Sra. Amaya Zarraga Castro

Vicerrectora de Estudios de Posgrado y Relaciones Internacionales

Sra. Nekane Balluerka Laso

Vicerrectora de Proyección y Transferencia

Sra. Amaia Maseda García

Vicerrector de Investigación

Sr. Fernando Plazaola Muguruza

Vicerrectora de Estudiantes, Empleo y Responsabilidad Social

Sra. Maite Zelaia Garagarza

Vicerrector de Personal Docente e Investigador

Sr. Xabier Etxaniz Erle

Gerente

Sra. Miren Lorea Bilbao Artetxe

**DOCTORADO EN DERECHO DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD
RAFAEL LANDÍVAR Y DE LA
FACULTAD DE DERECHO DE LA
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/
*EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA***

**Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la
Universidad Rafael Landívar**
Dr. Rolando Escobar Menaldo

**Decana de la Facultad de Derecho de la
Universidad del País Vasco/*Euskal Herriko Unibertsitatea***
Dra. Juana María Goizueta Vértiz

Responsable

Dr. Francisco Javier Caballero Harriet

Responsable

Dr. Larry Andrade-Abularach

Comisión Académica

Presidente

Dr. Francisco Javier Caballero Harriet

Vocal

Dr. Francisco Javier Ezquiaga Ganuzas

Vocal

Dr. Ignacio Muñagorri Laguia

ÍNDICE

Presentación	XIII
Tratamiento fiscal del Tercer Sector en Guatemala	1
I. Entidades que integran el Tercer Sector guatemalteco	5
1. Asociaciones sin fines de lucro	5
A. Asociaciones civiles	5
B. Comités para obras de recreo o beneficio social y patronatos	10
C. Fundaciones	10
2. Asociaciones gremiales	12
A. Colegios profesionales	13
B. Sindicatos	16
3. Asociaciones comunitarias o de vecinos	18
A. Asociaciones de vecinos, comunitarias para el desarrollo y de las comunidades de los pueblos indígenas	18
B. Comités educativos y juntas escolares	21
4. Organizaciones no gubernamentales (ONG)	22
5. Organizaciones lucrativas	26
A. Cooperativas	27
B. Sociedades civiles	30
6. Normativa de fiscalización para las organizaciones no gubernamentales que administran o ejecutan recursos públicos	31
II. El tratamiento fiscal del Tercer Sector en Guatemala	37
1. Impuestos directos	57

A.	Impuesto sobre la renta	58
B.	Impuesto sobre productos financieros.....	61
C.	Impuesto de solidaridad	62
D.	Impuesto único sobre inmuebles (IUSI)	63
2.	Impuestos indirectos	64
A.	Impuesto al valor agregado (IVA).....	64
B.	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos	67
C.	Derechos arancelarios de importación (DAI)	68
D.	Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas, destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas e impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada	69
E.	Impuesto a la distribución del cemento.....	70
F.	Impuesto sobre tabacos y sus productos.....	71
G.	Impuesto sobre la distribución de petróleo y combustibles	71
H.	Impuesto a la circulación de vehículos	72
3.	Otros impuestos	73
Conclusiones		75
Referencias		83
1.	Bibliográficas	83
2.	Legales.....	84
3.	Electrónicas.....	87
4.	Otras referencias.....	87
Abreviaturas		93

PRESENTACIÓN

En la economía tradicionalmente se habla de los sectores público (Estado) y privado (empresas), pero existe un conjunto de entidades que, sin pertenecer a alguno de los dos sectores tradicionales, han cobrado una creciente importancia en las últimas décadas. A estas entidades se les llama de muchas maneras –“no lucrativas”, “sin ánimo de lucro”, “no gubernamentales”, de la “sociedad civil”, de “economía social”, entre otras–.

En el presente trabajo, el Mgtr. Enrique Fernando Sánchez Usera* engloba bajo el término de “Tercer Sector” a las entidades sin fines de lucro, gremiales, comunitarias o de vecinos, así como las organizaciones no gubernamentales y determinados tipos de entidades, como las cooperativas y las sociedades civiles.

El autor se enfoca en el tratamiento que la legislación tributaria le da a estas entidades, abarcando a los impuestos directos (como el impuesto sobre la renta –ISR–), indirectos (como el impuesto al valor agregado –IVA–) y otros (impuesto de herencias, legados y donaciones). Específicamente, se enfoca en las exenciones fiscales que las leyes contemplan para estas entidades, así como las diferencias que existen en el tratamiento de distintos tipos de entidades del Tercer Sector.

La investigación que hoy se presenta es una parte de la tesis de posgrado/trabajo fin de máster del autor para obtener el grado de Magíster Universitario en Investigación en Derecho “Sociedad Democrática, Estado y Derecho”, otorgado por la Universidad

* Estudiante del Doctorado en Derecho por la Universidad Rafael Landívar y la Universidad del País Vasco; Maestría en Derecho Económico Mercantil por la Universidad Rafael Landívar, 2007; Licenciado en Derecho, Universidad de Deusto (Bilbao, España), 1978. Se desempeñó como: secretario general de CEOE-CEPYME Cantabria; coordinador jurídico del Banco Español de Crédito (BANESTO); socio de Asesores Legales y Financieros; gerente general de Arcillas Europeas, S.A. Actualmente es director de investigación y ejes transversales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar. Catedrático de las Universidades: Rafael Landívar (Guatemala), del Istmo (Guatemala), McGeorge School of Law de la Pacific University (Sacramento, California), en su programa de verano en La Antigua. Abogado del Tribunal Eclesiástico de Guatemala.

Rafael Landívar y la Universidad del País Vasco/*Euskal Herriko Unibertsitatea*, que representa la culminación exitosa de la primera fase doctoral.

Dicho trabajo de fin de máster fue realizado bajo la dirección del doctor Javier Pérez Arraiz, abogado y antropólogo vasco, prolífico autor de libros, artículos y demás obras en materia de derecho financiero y tributario, y director de la línea de investigación “Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional: Una Perspectiva Jurídica (I)” en el Doctorado en Derecho de la Universidad Rafael Landívar y la Universidad del País Vasco/*Euskal Herriko Unibertsitatea*.

Agradecemos al Mgtr. Sánchez Usera por compartir su enriquecedora investigación y a la vez le deseamos lo mejor en la ardua tarea de elaboración de sus tesis doctoral.

Dr. Larry Andrade-Abularach

Director

Instituto de Investigaciones Jurídicas

Coordinador

Doctorado en Derecho

Universidad Rafael Landívar y

*Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea
en Guatemala*

Mgtr. Luis Andrés Lepe Sosa

Investigador

Instituto de Investigaciones Jurídicas

Guatemala de la Asunción, octubre de 2015.

TRATAMIENTO FISCAL DEL TERCER SECTOR EN GUATEMALA

En Guatemala existe diversidad de formas organizacionales de entidades privadas sin fines de lucro, con variedad de disposiciones legales que las regulan, que comúnmente son denominadas, todas, simplemente como organizaciones no gubernamentales (ONG). En este sentido, resulta fundamental el artículo 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala (CPRG) que, referido al derecho de asociación, dispone que se reconoce el derecho de libre asociación; y que nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación obligatoria.

En relación con el derecho de asociación, la Corte de Constitucionalidad guatemalteca señala que la democracia supone la confrontación de ideas, opiniones, criterios y, principalmente, la libertad para expresarlos; precisamente, para defender esa libertad, los individuos se asocian con otros y se forman grupos coherentes y disciplinados integrados por personas cuyas ideas comparten. La Constitución de Guatemala reconoce el derecho de asociación y una de las formas de ejercitar ese derecho es a través de los partidos políticos (sentencia de la Corte de Constitucionalidad –SCC– de 2 de septiembre de 1992, expediente 183-92, Gaceta 25). La libertad o el derecho de asociación que supone la libre disponibilidad de personas (individuales o jurídicas) para constituir formalmente agrupaciones permanentes encaminadas a la consecución de fines específicos (corporación de personas de un mismo oficio o profesión), debe entenderse como la opción de cualquier persona de poder participar voluntariamente en una determinada agrupación o gremio, y como derecho de los agremiados el de poder decidir quiénes forman parte de la asociación (SCC de 28 de enero de 2010, expediente 4592-2009, Gaceta 95). La norma es clara en afirmar que la asociación de las personas es un derecho que debe ser ejercido en forma libre, sin que exista obligación alguna de pertenecer a cualquier clase de organización, sino por voluntad propia, con la única excepción de la colegiación profesional (SCC de 8 de febrero de 2005, expediente 1432-2004, Gaceta 75), que

siendo una excepción al artículo 34 CPRG, tiene su contrapartida en que se establece a nivel constitucional para la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio, lo que redundará en beneficio directo de los colegiados (SCC de 10 de diciembre de 1997, expediente 1434-1996, Gaceta 46).

El Ministerio de Finanzas de Guatemala (MINFIN), en su portal¹, establece una clasificación de organizaciones en función de los recursos públicos que puedan recibir, distinguiendo:

- 1) **Asociaciones sin fines de lucro**, entre las que incluye:
 - a) asociaciones civiles (con fines deportivos, políticos; económicos; religiosos; sociales; profesionales, etc.),
 - b) comités para obras de recreo o beneficio social, c) patronatos y
 - d) fundaciones.
- 2) **Asociaciones gremiales**: colegios profesionales y sindicatos (el término comprende tanto sindicatos propiamente dichos, como organizaciones empresariales o patronales).
- 3) **Asociaciones comunitarias o de vecinos**, entre las que citan: a) asociaciones de vecinos; b) asociaciones comunitarias para el desarrollo; c) asociaciones de las comunidades de los pueblos indígenas; d) consejos municipales de desarrollo (COMUDES) y consejos comunitarios de desarrollo (COCODES); e) comités educativos (COEDUCAS) y juntas escolares.
- 4) **Organizaciones no gubernamentales para el desarrollo (ONGD)**: a) asociaciones civiles; b) fundaciones; c) organizaciones no gubernamentales –ONG–.

1 Web del Ministerio de Finanzas, Gobierno de Guatemala, Portales Fiscales: ONG: <http://www.minfin.gob.gt/subsitios/ong/index.html> (Fecha de consulta: 24 de abril de 2014).

5) **Organizaciones lucrativas**²: a) cooperativas; b) sociedad civil³.

2 Según el MINFIN, las sociedades mercantiles, si bien son organizaciones con fines lucrativos, no se incluyen en esta clasificación, toda vez que por su actividad comercial no son susceptibles de recibir recursos del Estado como aportes o anticipos. Cuando reciben fondos públicos es en virtud de contrato regulado por la Ley de Contrataciones del Estado (ver: Documento: Las Organizaciones No Gubernamentales en el Régimen Jurídico Guatemalteco. Disponible en la página Web del Ministerio de Finanzas, Gobierno de Guatemala, Portales Fiscales: ONG.: <http://www.minfin.gob.gt/subsitios/ong/index.html> (Fecha de consulta: 24 de abril de 2014).

3 Documento: Las Organizaciones No Gubernamentales en el Régimen Jurídico Guatemalteco. Disponible en la página Web del Ministerio de Finanzas, Gobierno de Guatemala, Portales Fiscales: ONG: <http://www.minfin.gob.gt/subsitios/ong/index.html> (Fecha de consulta: 24 de abril de 2014).

I

ENTIDADES QUE INTEGRAN EL TERCER SECTOR GUATEMALTECO

Del examen de las diferentes formas asociativas referidas por el MINFIN, se aprecia que las mismas pueden simplificarse, a efectos de estudio, de la siguiente manera: asociaciones sin fines de lucro, que agrupa a las asociaciones civiles, los comités para obras de recreo o beneficio social, los patronatos y fundaciones; las asociaciones gremiales, integradas por los sindicatos y colegios profesionales; las asociaciones comunitarias o de vecinos; las organizaciones no gubernamentales para el desarrollo (ONGD) (las asociaciones y fundaciones que el MINFIN incluye junto a las ONG, son las mismas que se integran como asociaciones sin ánimo de lucro); y, finalmente, las denominadas “organizaciones lucrativas” que se conforman con las cooperativas y sociedades civiles en el esquema clasificatorio del Ministerio de Finanzas.

1. Asociaciones sin fines de lucro

A. Asociaciones civiles

Sobre la base del artículo 34 CPRG, ya citado, que reconoce el derecho de las personas a asociarse en forma voluntaria. El artículo 15 del Código Civil de Guatemala (CCG), en su numeral 3°, señala que son personas jurídicas las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. El último párrafo del artículo 15 indica que estas asociaciones podrán establecerse con autorización del Estado, en forma accionada, sin que, por ese solo hecho, sean consideradas como empresas mercantiles.

Por su parte el artículo 16 del CCG dispone que la persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercer todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarias para realizar sus

finés y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social.

En cuanto se refiere a la personalidad de las asociaciones civiles, establece el artículo 18 del CCG⁴ que las asociaciones regulan su capacidad civil por las reglas de su institución, cuando no hubieren sido creadas por el Estado, siendo esta personalidad civil efecto del acto de su inscripción en el registro del municipio en que se constituyan⁵, sin que el acto de su inscripción convalide las disposiciones de sus estatutos que adolezcan de nulidad o sean anulables. Los artículos 438 a 440 del CCG regulaban lo concerniente a la inscripción de personas jurídicas en el Registro Civil (registro especial de Personas Jurídicas). Con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas (RENAP), Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas).

Por su parte, el Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles⁶ (en lo sucesivo RIAC) exige en cuanto a la constitución de asociaciones civiles no lucrativas escritura pública (art. 1 RIAC), señalando los requisitos especiales que la misma deberá contener (art. 2 RIAC), así como los aspectos que, como mínimo, deben

4 Este artículo fue reformado por el artículo 53 del Decreto 114-97 del Congreso de la República.

5 De conformidad con el artículo 102 del Decreto 90-2005 del Congreso de la República, Ley del Registro Nacional de las Personas, que contiene la disposición transitoria decimocuarta, referida al Ministerio de Gobernación, “noventa (90) días después de cobrada vigencia la presente Ley, queda a cargo del Ministerio de Gobernación, la inscripción y registro de las personas jurídicas reguladas en los artículos del 438 al 440 del Decreto Ley 106, Código Civil y otras leyes, el que deberá recabar la información de los diferentes Registros Civiles de la República, debiendo para el efecto implementar los mecanismos y procedimientos para su inscripción, registro, archivos, así como regular todo lo concerniente a su funcionamiento; mientras tanto, dicha función continuará a cargo de los Registros Civiles de la República”.

6 Acuerdo Gubernativo 512-98 del Organismo Ejecutivo, de 29 de julio de 1998, adoptado al considerar que resulta imperativa la emisión de disposiciones que normen y establezcan los requisitos de inscripción de las asociaciones civiles en el registro civil correspondiente, tras la reforma operada en el artículo 18 del CCG por el artículo 53 del Decreto 114-91 del Congreso de la República (considerando segundo del acuerdo).

contemplar sus estatutos⁷, los requisitos de su inscripción registral⁸ y la forma en que se ha de realizar el aviso de la inscripción⁹.

Las asociaciones, al igual que las fundaciones e instituciones de asistencia social cuyas finalidades sean de interés público, estarán sometidas a la vigilancia del Estado. Dichas entidades y las sociedades por acciones podrán ser intervenidas por el Ejecutivo cuando el interés o el orden público lo requieran (art. 31, párr. segundo CCG), tal como también ordena el artículo 120 CPRG cuando manifiesta que “El Estado podrá, en caso de fuerza mayor y por el tiempo estrictamente necesario, intervenir las empresas que prestan servicios públicos esenciales para la comunidad, cuando se obstaculizare su funcionamiento”¹⁰.

7 Según el art. 3 RIAC, el cuerpo estatutario que regirá la actuación y funcionamiento de la asociación en su desarrollo deberá dividirse en capítulos que regularán dentro de su articulado, como mínimo los siguientes aspectos: “Denominación, naturaleza, objeto, domicilio, plazo y fines; los asociados; estructura orgánica; el patrimonio y régimen económico; el régimen disciplinario; las modificaciones a los estatutos; la disolución y liquidación, y la interpretación de los estatutos”.

8 Art. 4 RIAC. “DE LA INSCRIPCIÓN: Las asociaciones civiles no lucrativas, para su inscripción en el registro civil del municipio donde se constituyan, deberán presentar: 1) Solicitud por escrito firmada por su representante legal; 2) Testimonio y duplicado de la escritura pública de constitución.

Si la documentación presentada, cumple con los requisitos legales, el registrador civil, procederá a practicar la inscripción correspondiente, caso contrario lo hará constar en el propio documento que devolverá debidamente razonado.

El acto de inscripción de las asociaciones que realice el Registro Civil, no convalida las disposiciones de sus estatutos que adolezcan de nulidad o que sean anulables”.

9 El art. 5 RIAC regula el aviso que ha de dar el registrador. La referencia al artículo 385 del CCG está derogada por el artículo 103 del Decreto Número 90-2005 del Congreso de la República, Ley del Registro Nacional de las Personas, correspondiendo la competencia en esta materia al Ministerio de Gobernación (artículo 102).

10 En relación con la posibilidad de intervención del Estado, señala la Opinión consultiva de la CC de 17 de septiembre de 2010 (expediente 3174-2010, Gaceta 97) que: “Los servicios públicos esenciales, como pueden ser el acceso al agua, a la electricidad, al transporte, a las comunidades, a la salud, a la educación y otros más de idéntica jerarquía, pueden ser prestados por el Estado, tanto por la administración directa y centralizada como por la indirecta y descentralizada, y también pueden ser atendidos por empresas privadas o por concesionarias. Lo importante es que, gran parte de ellos, corresponden a un proceso continuo e ininterrumpido, que requiere la máxima atención del Estado, para que, de encontrarse en una situación crítica, deban ser adecuadamente atendidos. Esta es una de las razones que justifica la institución de Derecho Público de la intervención administrativa del Estado, con el objeto de regularizar y garantizar la prestación de los servicios públicos definidos como esenciales”. En este sentido es interesante la SCC de 28 de julio de 1989 (Expediente 93-89, Gaceta 13), al disponer que “el artículo 120 de la Constitución Política de la República faculta al Estado

El grupo de asociaciones deportivas, de ocio y tiempo libre es generalmente incluido por el enfoque *non profit organization* (NPO) en el sector no lucrativo ya que cumplen el principio de no distribución de beneficios (PNDB), núcleo central de identificación de dicho sector para la literatura *nonprofit*. Sin embargo, en la acepción del criterio finalista de identificación del sector no lucrativo, muchas de estas asociaciones deben ser claramente excluidas, ya que se trata de asociaciones formadas por élites sociales con enormes barreras de entrada para la incorporación de otros socios y que, por lo tanto, no incorporan ningún objetivo de finalidad social, aunque respeten el PNDB y movilicen voluntarios entre los propios socios. En el caso de muchos clubes de fútbol se trata de organizaciones creadas para vender espectáculos deportivos que forman parte del subsector de mercado. Aunque apliquen el PNDB y, desde esta perspectiva, formen parte del sector no lucrativo, el criterio finalista de identificación también los excluye de dicho sector.¹¹

Seguidamente se realiza una breve referencia a las iglesias de cualquier culto y a las universidades. Por lo que se refiere a las primeras, la CPRG, en su artículo 37, les reconoce personalidad

para intervenir en caso de fuerza mayor las empresas que prestan servicios públicos esenciales para la comunidad, y que el artículo 31 del Código Civil que, igualmente, faculta al Ejecutivo para intervenir las fundaciones, instituciones, establecimientos de asistencia social y asociaciones cuyas finalidades sean de interés público, cuando el interés o el orden público lo requieran. Ambas disposiciones no establecen un marco suficientemente claro y concreto para el desarrollo de un mandato de intervención, materia que sería propia de una ley específica, en la que se establezcan los principios básicos, las normas fundamentales y los lineamientos esenciales, y el Acuerdo Gubernativo que se dictare o el reglamento, si fuere el caso, establecería las medidas necesarias para el cumplimiento del mandato legal, sin apartarse de su esencia ni de su espíritu. [...] De conformidad con lo anterior, esta Corte estima que por no existir una ley específica que regule la potestad de intervención del Estado, el ejercicio de la misma debe hacerse observando las limitaciones que la legislación positiva vigente establece, y que, de acuerdo con el espíritu de los artículos 120 de la Constitución Política y 31 del Código Civil, deben ser: I) provisionalidad de la medida; II) mantenimiento de la continuidad de los servicios; III) reconocimiento de los principios del *cruzrojoismo*, tales como el carácter humanitario y voluntario, su imparcialidad, neutralidad e independencia; IV) consecuentemente, que la intervención debe limitarse a la administración de la entidad, con la finalidad de normalizar su funcionamiento”.

11 CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., “Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas”, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 37, abril 2001, pág. 20.

jurídica¹², si bien en el texto constitucional se observa diferencia de tratamiento entre la Iglesia Católica y el resto de iglesias y cultos, pese a ser Guatemala un Estado aconfesional (art. 36 CPRG), y es que a la primera se le reconoce directamente personalidad jurídica, mientras que al resto de ellas el reconocimiento de su personalidad se realizará conforme a las reglas de su institución; obteniendo la Iglesia Católica un tratamiento diferenciado en cuanto a la propiedad de bienes inmuebles (párrafo segundo del art. 37 CPRG)¹³.

El CCG (art. 15, 1º) las considera personas jurídicas, siendo capaces para adquirir y poseer bienes y disponer de ellos, siempre que los destinen a fines religiosos, de asistencia social o a la educación, determinándose su personalidad por las reglas de su institución (art. 17 CCG).

En cuanto se refiere a las universidades, la CPRG reconoce la personalidad jurídica de la Universidad de San Carlos de Guatemala (art. 82 CPRG¹⁴) y del resto de universidades privadas

12 Artículo 37 CPRG. “Personalidad jurídica de las iglesias. Se reconoce la personalidad jurídica de la Iglesia Católica. Las otras iglesias, cultos, entidades y asociaciones de carácter religioso obtendrán el reconocimiento de su personalidad jurídica conforme las reglas de su institución y el Gobierno no podrá negarlo si no fuese por razones de orden público.

El Estado extenderá a la Iglesia Católica, sin costo alguno, títulos de propiedad de los bienes inmuebles que actualmente y en forma pacífica posee para sus propios fines, siempre que hayan formado parte del patrimonio de la Iglesia Católica en el pasado. No podrán ser afectados los bienes inscritos a favor de terceras personas, ni los que el Estado tradicionalmente ha destinado a sus servicios.

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”.

13 En relación con la libertad de culto (art. 36 CPRG), a la personalidad jurídica de las iglesias (art. 37 CPRG), a las asociaciones de carácter religioso (artículos 15-1º y 17 CCG) ver la sentencia de la CC de 19 de mayo de 1993, dictada en el expediente 471-92 (Gaceta n° 28) en amparo promovido por Salomé Moisés Colop Ordóñez, Vicente Son Alvarado y Guillermo Danilo Villatoro Reyes, contra el Sínodo Evangélico Presbiteriano “Sur Oeste” y el Director Administrativo del Colegio Evangélico “La Patria” de Quetzaltenango.

14 Artículo 82 CPRG. “Autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala. La Universidad de San Carlos de Guatemala, es una institución con personalidad jurídica. En su carácter de única universidad estatal le corresponde con exclusividad dirigir, organizar y desarrollar la educación superior del Estado y la educación profesional universitaria estatal, así como la difusión de la cultura en todas sus manifestaciones. Promoverá por todos los medios a su alcance la investigación en todas las esferas del saber humano y cooperará al estudio y solución de los problemas nacionales”.

del país (art. 85 CPRG¹⁵), siéndoles en lo demás aplicable lo ya dicho en relación con las asociaciones.

B. Comités para obras de recreo o beneficio social y patronatos

A ellos se refiere el artículo 15-3° inciso final del CCG, cuando dice que son personas jurídicas los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social creados o autorizados por la autoridad correspondiente, que se consideran también como asociaciones, siéndoles de aplicación, en todo lo demás, lo ya expuesto al tratar de éstas.

C. Fundaciones

En su concepción genérica consisten en patrimonios afectos a un fin de interés social o general y cuyos beneficios no se reparten entre sus propietarios. El enfoque suele incluirlas dentro del sector no lucrativo y a menudo tiende a considerarlas como entidades representativas del mismo.¹⁶

Como señala CABRA DE LUNA, la fundación nace de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien los vincula a un fin por él determinado y establece las reglas por las que han de administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de manera permanente o, al menos, duradera. Tanto la manifestación de voluntad, como la organización han de cumplir los requisitos que marquen las leyes, las cuales prevén, además, un tipo de acción administrativa –el protectorado– para asegurar el

15 Artículo 85 CPRG. “Universidades privadas. A las universidades privadas, que son instituciones independientes, les corresponde organizar y desarrollar la educación superior privada de la Nación, con el fin de contribuir a la formación profesional, a la investigación científica, a la difusión de la cultura y al estudio y solución de los problemas nacionales.

Desde que sea autorizado el funcionamiento de una universidad privada, tendrá personalidad jurídica y libertad para crear las facultades e institutos, desarrollar sus actividades académicas y docentes, así como para el desenvolvimiento de sus planes y programas de estudio”.

16 CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 18.

cumplimiento de los fines de la fundación y recta administración de los bienes que la forma¹⁷.

La cuestión metodológica a plantear sería la siguiente: ¿procede incluir en el sector no lucrativo a las fundaciones ubicadas en el subsector de mercado? Siguiendo el enfoque NPO que utiliza el PNDB sí que deben ser incluidas. Sin embargo, de acuerdo con el criterio finalista de las entidades no lucrativas (organizaciones de servicio creadas para satisfacer necesidades sociales) habría que excluirlas de dicho sector. Por el contrario, a las fundaciones que son productoras no de mercados privados y que forman parte de las instituciones sin fines lucrativos al servicio de los hogares (ISFLSH) sí procede incluirlas en el sector no lucrativo, tanto desde la perspectiva del criterio finalista como desde el enfoque NPO. Por último, las fundaciones que están controladas por las administraciones públicas o por el sector empresarial no formarían parte del sector no lucrativo desde la perspectiva del enfoque NPO al no cumplir el requisito de la independencia y autogobierno. Sin embargo, las fundaciones controladas por el sector empresarial de la economía social tendrían la misma consideración que dichas

17 CABRA DE LUNA, M.A.: "El derecho de fundación en la Constitución". CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 47, noviembre, 2003, pág. 227. El propio CABRA DE LUNA, citando a TOMÁS y VALIENTE así como a ROCA ROCA, dice que las notas que el legislador debe respetar a la hora de legislar sobre el contenido esencial del derecho de fundación, son: a) el derecho a fundar implica el de creación de una persona jurídica: la fundación que se configura como un sujeto de derecho con capacidad general suficiente; b) el fin de la fundación ha de ser de interés general, lo cual no excluye la idea del beneficio patrimonial, pero sí la del lucro como fin real de la fundación; de otro lado, el legislador no puede variar una finalidad que siga siendo posible, lícita y de interés general, ni prohibir su realización; c) la Constitución no delimita cuáles serán los fines de interés general, por lo que su determinación queda a la voluntad del fundador, pero siempre de interés general, concepto contrario al de interés particular, en consecuencia, las fundaciones deben beneficiar a colectividades genéricas de personas; d) las fundaciones deberán ser estimuladas desde la legislación dado que cumplen intereses sociales o generales dignos de fomento y estímulo en un Estado social de Derecho y llevan a la práctica la función social de la propiedad; y e) supuesto todo lo anterior, el legislador debe respetar en principio la voluntad organizativa del fundador porque el derecho a fundar implica que el fundador puede imponer las normas por las que ha de regirse la persona jurídica por él creada, lo cual es compatible con ciertos mínimos legales organizativos establecidos de manera cautelar y flexible por el legislador (CABRA DE LUNA, M.A.: "El derecho de fundación en la Constitución". CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 47, noviembre, 2003, pág. 235).

empresas desde la perspectiva del criterio finalista de identificación del sector no lucrativo¹⁸.

Son reconocidas como personas jurídicas en el artículo 15-2° del CCG, siéndoles de aplicación lo anteriormente reseñado al tratar de las asociaciones. Por su parte, el artículo 20 del CCG señala que las fundaciones se constituirán por escritura pública o por testamento, que en el instrumento de fundación debe indicarse el patrimonio afecto y el fin a que se destina y la forma de administración; que la autoridad respectiva aprobará el funcionamiento de la fundación si no fuere contraria a la ley y a falta de disposiciones suficientes, dictará las reglas necesarias para dar cumplimiento a la voluntad del fundador, correspondiendo al Ministerio Público vigilar que los bienes de las fundaciones se empleen conforme a su destino.

En caso de que el fin de la fundación no fuere realizable, o si resultaran insuficientes los bienes para la finalidad propuesta, o se hiciera oneroso su mantenimiento, dispone el artículo 21 CCG que, probados tales extremos ante el juez de primera instancia competente, será incorporado el patrimonio de la fundación a otra institución que persiga fines análogos, salvo que el fundador hubiera dispuesto cosa distinta.

En cuanto a la vigilancia que sobre ellas realiza el Estado y su potestad de intervenirlas (art. 31, párr. 2 CCG), se reitera lo señalado al respecto al tratar de las asociaciones. En el caso de fundaciones extranjeras, éstas quedan sujetas a las mismas reglas, en cuanto a su aprobación y funcionamiento (artículo 21 CCG).

2. Asociaciones gremiales

Existe una corriente de pensamiento en el ámbito de la economía social que considera la conveniencia de excluir a las asociaciones representativas de carácter sindical, empresarial y profesional, así como a los partidos políticos, del sector no lucrativo ya que la actividad que realizan no es productora de bienes y servicios sino que desarrollan una función representativa,

18 CHAVES ÁVILA, R. Y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 19.

reivindicativa y defensora de derechos. Sin embargo, el enfoque NPO considera la actividad de estas organizaciones como la producción de un servicio y las incluye en el sector no lucrativo. Así lo hace el proyecto internacional Johns Hopkins, el cual incluye explícitamente entre sus doce grandes sectores de actividad a estas organizaciones¹⁹.

Conforman esta clase de ONG, en la terminología usada en la legislación guatemalteca, los colegios profesionales y los sindicatos. A ambos grupos les son de aplicación las disposiciones contenidas en los artículos 15 y 18 del Código Civil, ya referidos anteriormente al tratar de las asociaciones, y sus propias normas específicas.

A. Colegios profesionales

En Guatemala se ha concedido una extraordinaria importancia a la colegiación obligatoria de los profesionales universos, y la Corte de Constitucionalidad ha destacado que: “la numerosa referencia que la Constitución Política y las leyes constitucionales hacen del sector profesional, y su consiguiente obligatoriedad de colegiación para que su actividad tenga efectos relevantes, no es usual en otros sistemas, lo que revela la valoración que el constituyente guatemalteco le dio a los profesionales universitarios, protegiendo el ejercicio de la carrera en la misma medida que les exige una participación más protagónica en el desarrollo nacional, al punto que intervienen, como colegio, en la formación de órganos vitales de la arquitectura del Estado”²⁰.

Así la CPRG contempla la colegiación obligatoria, señalando, primero en el artículo 34 CPRG, tras reconocer el derecho a la libre asociación, que nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares, siendo la excepción el caso de la colegiación obligatoria.

19 *Ibid.*, págs. 19-20.

20 SCC de 2 de noviembre de 2010, dictada en los expedientes acumulados 957-2009 y 1051-2009 (Gaceta 98). En el mismo sentido también la SCC de 10 de diciembre de 1997 (expediente 1434-1996; Gaceta 46).

Más adelante, el artículo 90 CPRG²¹ se refiere directamente a la colegiación profesional, señalando que ésta es obligatoria y tendrá por fines tanto la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias, cuanto el control de su ejercicio. En idénticos términos trata la obligatoriedad de la colegiación el artículo 1, párrafo primero del Decreto Ley Número 62-91 del Congreso de la República, Ley de Colegiación Profesional Obligatoria²² (LCPO).

Los colegios profesionales son asociaciones gremiales no lucrativas, esencialmente apolíticas, con personalidad jurídica y patrimonio propio²³, que funcionarán de conformidad con las

21 Artículo 90 CPRG: Colegiación profesional. La colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria y tendrá por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio.

Los colegios profesionales, como asociaciones gremiales con personalidad, funcionarán de conformidad con la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria y los estatutos de cada colegio se aprobarán con independencia de las universidades de las que fueren egresados sus miembros.

Contribuirán al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala y a los fines y objetivos de todas las universidades del país.

En todo asunto que se relacione con el mejoramiento del nivel científico y técnico cultural de las profesiones universitarias, las universidades del país podrán requerir la participación de los colegios profesionales”.

22 Artículo 1 LCPO. “Obligatoriedad y ámbito. La colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria y tiene por fines la superación moral, científica, técnica, cultural y económica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio, de conformidad con las normas de esta ley. Se entiende por colegiación la asociación de graduados universitarios de las respectivas profesiones en entidades respectivas, de conformidad con las disposiciones de esta ley.

Deben colegiarse: a) Todos los profesionales egresados de las facultades de las universidades autorizadas para funcionar en el país y que hubieren obtenido título que habilite para el ejercicio de una profesión, por lo menos en el grado de licenciatura; b) Los profesionales incorporados a la Universidad de San Carlos de Guatemala; c) Los profesionales graduados en el extranjero que hayan obtenido u obtengan autorización legal para ejercer la profesión en el país, de conformidad con tratados internacionales aceptados y ratificados por Guatemala; d) Los profesionales universitarios graduados en el extranjero que formen parte de programa de postgrado, entrenamiento u otras actividades organizadas por las universidades del país, instituciones estatales y no estatales o internacionales que por tal motivo deban ejercer su profesión en el país podrán hacerlo mientras dure el programa respectivo con la sola autorización del Colegio profesional que corresponda”.

23 Forma el patrimonio de los colegios profesionales: a) los bienes de cualquier clase que adquieran o se les adjudiquen por cualquier título, inclusive donaciones, legados y subvenciones que reciban, de conformidad con la Ley; b) las rentas y productos de sus bienes propios; y c) las cuotas ordinarias y extraordinarias y las multas que paguen

normas de la LCPO, sus propios estatutos y reglamentos. Tendrán su sede en la ciudad de Guatemala o en cualquier otro lugar de la República, pudiendo establecer subse-des, agencias o sucursales, que han de atender el cumplimiento de sus fines principales²⁴.

Por lo que se refiere a su constitución, el futuro colegio precisa la asociación de al menos cien graduados universitarios de la profesión, haciéndolo constar en acta notarial, incluyendo la designación de

sus miembros (art. 20 LCPO), pudiendo los colegios disponer de su patrimonio solamente para la realización de su objeto y fines, de conformidad con la LCPO, debiendo presentar la Junta Directiva, anualmente y con informe a la asamblea general, un informe sobre el estado de las finanzas del colegio, elaborado y suscrito por auditor público (art. 21 LCPO). Los estatutos de cada colegio incluirán un capítulo especial destinado a regular la administración, manejo, control y fiscalización de su régimen económico y financiero (art. 22 LCPO).

24 Artículo 2 LCPO. “Naturaleza y Fines. Los Colegios profesionales son asociaciones gremiales no lucrativas esencialmente apolíticas con personalidad jurídica y patrimonio propio y funcionarán de conformidad con las normas de esta ley, sus propios estatutos y reglamentos. Tendrán su sede en la ciudad de Guatemala o en cualquier otro lugar de la República pudiendo establecer subse-des, agencias o sucursales.

Son fines principales de los colegios profesionales: a) Promover, vigilar y defender el ejercicio decoroso de las profesiones universitarias en todos los aspectos, propiciando y conservando disciplina y la solidaridad entre sus miembros; b) Promover el mejoramiento cultural y científico de los profesionales universitarios; c) Promover y vigilar el ejercicio ético y eficiente de las profesiones universitarias en beneficio de la colectividad; d) Defender y proteger el ejercicio profesional universitario y combatir el empirismo; e) Promover el bienestar de sus agremiados mediante el establecimiento de fondos de prestaciones, contratación de seguros y otros medios que se consideren convenientes; f) Auxiliar a la administración pública en el cumplimiento de disposiciones legales que se relacionen con las respectivas profesiones universitarias, resolver consultas y rendir los informes que soliciten entidades o funcionarios oficiales en materia de su competencia; g) Resolver consultas y rendir los informes que les sean solicitados por personas o entidades privadas en materia de su competencia; h) Contribuir al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala y al cumplimiento de los fines y objetivos de todas las universidades del país; i) Participar en el estudio y solución de los problemas nacionales y propiciar el mejoramiento integral de los guatemaltecos; j) Elegir a los representantes del Colegio respectivo al Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Juntas Directivas de las facultades de la misma, a los miembros que integran el Cuerpo Electoral Universitario, así como a quienes deban representarlo en otros cargos y funciones de conformidad con las leyes y reglamentos respectivos; k) Promover la organización y mejoramiento de otras asociaciones y agrupaciones afines a las de las respectivas profesiones universitarias, proporcionando su adscripción al colegio correspondiente, de conformidad con lo que al efecto establezcan sus estatutos; l) Velar por la apoliticidad de los Colegios, manteniéndoles fuera de la religión; m) Mantener el principio constitucional de la libre emisión del pensamiento, y del derecho de ser informado debiendo tener especial cuidado en que los mismos no sean menoscabados, vulnerados ni tergiversados bajo cualquier forma”.

la Junta Directiva provisional y proyecto de estatutos. La Junta Directiva citada debe solicitar al Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala la aprobación de la constitución del colegio y su inscripción, acompañando a la solicitud copia del acta constitutiva y el proyecto de estatutos. Una vez aprobada la constitución, se procede a su registro conforme a las reglas previstas en el artículo 3 de la LCPO²⁵.

B. Sindicatos

Se encuentran regulados en el Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República (CT). Se inscriben en el Ministerio de Trabajo (Registro de Sindicatos de la Dirección General de Trabajo).

Define el artículo 206 CT al sindicato diciendo que es toda asociación permanente de trabajadores o de personas de profesión u oficio independiente (trabajadores independientes), constituida exclusivamente para el estudio, mejoramiento y protección de sus respectivos intereses económicos y sociales comunes.

25 Artículo 3 LCPO. "Constitución y registro. Para que un colegio profesional se constituya se requiere: a) La asociación de por lo menos cien graduados universitarios de la profesión que corresponda a cada facultad establecidas en la Universidad de San Carlos de Guatemala, que así lo convengan, lo que se hará constar en acta notarial, incluyendo la designación de una Junta Directiva Provisional y un proyecto de estatutos; b) La Junta Directiva Provisional debe solicitar al Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala la aprobación de la constitución del colegio y su inscripción, acompañando a la solicitud copia del acta constitutiva y el proyecto de estatutos; c) Cumplidos los trámites y evacuados los informes que estime correspondientes, el Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala recabará la opinión de la Asamblea de Presidentes de los Colegios profesionales; d) Con la opinión de la Asamblea de Presidentes de los Colegios Profesionales, el Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala debe dictar resolución declarado si procede o no la creación del nuevo colegio. En el primer caso, ordenar su inscripción en el registro respectivo; en el segundo devolverá el expediente a los interesados razonando su decisión; e) Del acta de inscripción debe extenderse copia certificada, sin costo alguno, a la Junta Directiva provisional. Dicha certificación así como el acta misma de inscripción, prueban la personalidad jurídica del nuevo colegio; f) El Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala debe remitir al Diario Oficial, para su publicación, copia certificada de los estatutos y del acta de inscripción del colegio respectivo. Cuando se trate de modificaciones a los estatutos de los Colegios, deben aplicarse las disposiciones de este artículo en lo que sea procedente".

Los sindicatos se clasifican, de conformidad con los artículos 206 y 215 CT, por su naturaleza en campesinos y urbanos; y también en: a) gremiales, cuando están formados por trabajadores de una misma profesión u oficio o, siendo patronos, de una misma actividad económica; b) de empresa, formados por trabajadores de diferentes profesiones u oficios que prestan sus servicios bien en una misma empresa o en dos o más empresas iguales; y c) de industria, formados por trabajadores de diversas profesiones u oficios que prestan sus servicios en empresas pertenecientes a una misma industria y representan la mitad más uno de los trabajadores o de los empresarios de esa actividad.

Los sindicatos legalmente constituidos son personas jurídicas capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones, están exentos de cubrir toda clase de impuestos fiscales y municipales que puedan pesar sobre sus bienes inmuebles, rentas o ingresos de cualquier clase, pudiendo utilizar las ventajas de su personería en todo lo que contribuya a llenar los fines del artículo 206, pero les queda prohibido hacerlo con ánimo de lucro (artículo 210 CT). Se deben regir siempre por principios democráticos, con un voto por persona (artículo 207 CT), prohibiéndose que éstos concedan privilegios especiales a fundadores, ejecutivos o consultores por cualquier motivo, salvo que se trate de ventajas inherentes al desempeño de cargos sindicales (artículo 208 CT). Quedan facultados para iniciar sus actividades a partir del momento de su inscripción en el Registro Público de Sindicatos, aunque antes de la inscripción pueden celebrar sesiones para elegir al Comité Ejecutivo y Consejo Consultivo provisionales, celebrar sesiones de estos órganos y de la asamblea general, o realizar sesiones para discutir y aprobar los estatutos; y gestionar el registro de la institución y de sus estatutos (art. 217 CT, reformado por el art. 17 del Decreto 64-92 y por el art. 3 del Decreto 35-98 y nuevamente reformado por el art. 9 del Decreto 18-2001, todos del Congreso de la República).

Para constituir un sindicato se requiere el consentimiento por escrito de veinte o más trabajadores, y si es de patronos un mínimo de cinco (artículo 216 CT); las cuotas ordinarias y extraordinarias

que el trabajador afiliado debe pagar a la organización serán consideradas gastos deducibles del impuesto sobre la renta; asimismo, los trabajadores o las personas individuales o jurídicas podrán deducir del impuesto sobre la renta todas las donaciones, en efectivo o especie, que hagan a los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores legalmente constituidas en el país (art. 210 CT).

Los sindicatos pueden adquirir toda clase de bienes, muebles e inmuebles que sirvan para cumplir sus fines de mejorar la condición económica y social de sus afiliados. Además, se nutren con las cuotas ordinarias y extraordinarias que el trabajador afiliado debe pagar a la organización (artículo 210 CT).

En el CT se regula el procedimiento a seguir para la aprobación de los estatutos e inscripción de los sindicatos en el registro (artículo 218 CT), los datos que han de inscribirse en el registro público de sindicatos, dependiente del Departamento Administrativo de Trabajo (artículo 219 CT), los datos que debe contener el acta constitutiva de un sindicato (artículo 220 CT) y el contenido de los estatutos (artículo 221 CT).

3. Asociaciones comunitarias o de vecinos

Todas las asociaciones contenidas en el presente epígrafe se pueden constituir al amparo del artículo 34 CPRG, de acuerdo con lo previsto en los artículos 15 y 18 del CCG, considerando a efectos de estudio dos subgrupos, integrado el primero por las asociaciones de vecinos, comunitarias para el desarrollo y de los pueblos indígenas; y la segunda por los comités educativos y juntas escolares.

A. Asociaciones de vecinos, comunitarias para el desarrollo y de las comunidades de los pueblos indígenas

A las asociaciones de vecinos se refiere el Código Municipal de Guatemala, Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República (CM), al señalar que los vecinos podrán organizarse en asociaciones comunitarias, incluyendo las formas propias y

tradicionales surgidas en el seno de las diferentes comunidades, en la forma que las leyes de la materia y el CM establecen (art. 18 CM), constituyéndose en escritura pública, cuyo testimonio será presentado al registrador civil²⁶ a efectos del otorgamiento de personalidad jurídica (art. 19 CM).

Tratándose de comunidades de los pueblos indígenas, el CM señala que son formas de cohesión social natural y como tales tienen derecho al reconocimiento de su personalidad jurídica, debiendo inscribirse en el registro civil²⁷ de la municipalidad correspondiente, con respeto de su organización y administración interna que se rige de conformidad con sus normas, valores y procedimientos propios, con sus respectivas autoridades tradicionales reconocidas y respetadas por el Estado, de acuerdo a disposiciones constitucionales y legales (art. 20 CM), respetándose y reconociéndose las formas propias de relación u organización de las comunidades de los pueblos indígenas entre sí, de acuerdo a criterios y normas tradicionales o a la dinámica que las mismas comunidades generen.

En cuanto a los Consejos de Desarrollo, la Ley de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural, Decreto Número 11-2002 del Congreso de la República (LCODES), señala que el sistema de Consejos de Desarrollo es el medio principal de participación de la población maya, xinca y garífuna y la no indígena, en la gestión pública para llevar a cabo el proceso de planificación democrática del desarrollo, tomando en cuenta principios de unidad nacional, multiétnica, pluricultural y multilingüe de la nación guatemalteca (art. 1 LCODES), siendo objetivo del sistema organizar y coordinar la administración pública mediante la formulación de políticas de desarrollo, planes y programas presupuestarios y el impulso de la coordinación interinstitucional, pública y privada (art. 3 LCODES).

26 Con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas –RENAP–, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas), artículo 102, décimo cuarto transitorio LRENAP.

27 Ver lo dicho en relación al registro de asociaciones de vecinos.

El sistema, según el artículo 4 LCODES, está integrado por niveles:

- a) El nacional, con el Consejo Nacional de Desarrollo Urbano y Rural.
- b) El regional, con los consejos regionales de desarrollo urbano y rural.
- c) El departamental, con los consejos departamentales de desarrollo.
- d) El municipal, con los consejos municipales de desarrollo (COMUDES).
- e) El comunitario, con los consejos comunitarios de desarrollo (COCODES).

En cuanto al financiamiento del Sistema de Consejos de Desarrollo, cada consejo regional de desarrollo urbano y rural y consejo departamental de desarrollo debe presentar al Ministerio de Finanzas Públicas los requerimientos financieros para su funcionamiento, en el marco de la política financiera del Estado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 229 CPRG. Tratándose de los COMUDES, cada corporación municipal decidirá la forma de su financiamiento, tomando en cuenta la disponibilidad de sus recursos (art. 21 LCODES).

En los COCODES y COMUDES donde exista al menos una comunidad indígena, se constituyen consejos asesores indígenas, para brindar asesoría a las expresadas organizaciones, estando integrados con las propias autoridades reconocidas por las comunidades indígenas de acuerdo a sus propios principios, valores, normas y procedimientos (art. 23 LCODES). En tanto se emite la ley que regule la consulta a los pueblos indígenas, las consultas a los pueblos maya, xinca y garífuna²⁸ sobre medidas

28 En orden al derecho de consulta a los pueblos indígenas en Guatemala es de aplicación el Convenio 169 de la OIT sobre Pueblos Indígenas y Tribales en Países Independientes, de 27 de junio de 1989, ratificado por Guatemala el 5 de junio de 1996, destacando, en cuanto al derecho a la consulta su artículo 15, que dispone: 1. Los derechos de los pueblos interesados a los recursos naturales existentes en sus

de desarrollo que impulse el Organismo Ejecutivo y que afecten directamente a estos pueblos, podrán hacerse por conducto de sus representantes en los consejos de desarrollo (art. 26 LCODES).

B. Comités educativos y juntas escolares

De conformidad con la Ley de Educación Nacional, Decreto Legislativo Número 12-91 del Congreso de la República (LEN), la Comunidad Educativa es la unidad que interrelacionando los diferentes elementos participantes del proceso enseñanza-aprendizaje coadyuva a la consecución de los principios y fines de la educación, conservando cada elemento su autonomía (art. 17 LEN), y se integra por educandos, padres de familia, educadores y las organizaciones que persiguen fines eminentemente educativos (art. 18 LEN); siendo los centros educativos los establecimientos de carácter público, privado o por cooperativas a través de los cuales se ejecutan los procesos de educación escolar (art. 19 LEN).

Los consejos educativos (COEDUCAS), que tienen su base constitucional en los artículos 72 y 73 CPRG, se encuentran regulados en el Reglamento para la aprobación de los estatutos, reconocimiento de la personalidad jurídica y funcionamiento de los Consejos de los Centros Educativos Públicos, Acuerdo Gubernativo 202-2010 del Ministerio de Educación, de conformidad con el cual el COEDUCA es una organización con personalidad jurídica integrada por padres y madres de familia, maestros, directores y líderes comunitarios, que participan de manera voluntaria en un centro educativo público de una comunidad determinada, para apoyar la descentralización de los recursos económicos, propiciar

tierras deberán protegerse especialmente. Estos derechos comprenden el derecho de esos pueblos a participar en la utilización, administración y conservación de dichos recursos. 2. En caso de que pertenezca al Estado la propiedad de los minerales o de los recursos del subsuelo, o tenga derechos sobre otros recursos existentes en las tierras, los gobiernos deberán establecer o mantener procedimientos con miras a consultar a los pueblos interesados, a fin de determinar si los intereses de esos pueblos serían perjudicados, y en qué medida, antes de emprender o autorizar cualquier programa de prospección o explotación de los recursos existentes en sus tierras. Los pueblos interesados deberán participar siempre que sea posible en los beneficios que reporten tales actividades, y percibir una indemnización equitativa por cualquier daño que puedan sufrir como resultado de esas actividades.

ejercicios ciudadanos, evaluar, emitir y formular propuestas y recomendaciones en apoyo a la educación. Sus funciones generales son de representación, consulta, propuesta y auditoría social (art. 2 del Reglamento) y se rigen por los principios de participación, responsabilidad, organización democrática, representatividad, inclusión y solidaridad (art. 4 del Reglamento). La constitución de los COEDUCAS, realizada por medio de acta a suscribir ante la Dirección Departamental de Educación, así como el establecimiento de sus órganos de gobierno, legalización y aprobación de estatutos, se contempla en el Reglamento en los artículos 6 a 19.

Una vez aprobados los estatutos y reconocida la personalidad jurídica de los consejos educativos, deben presentarse en el registro municipal que corresponda, original y copia de la resolución de aprobación de estatutos y reconocimiento de personalidad jurídica emitida por la Dirección Departamental de Educación, y, además, copia de los estatutos y del acta de nombramiento del representante legal (art. 20 del reglamento).

Por lo que se refiere a su financiación, los ingresos de los COEDUCAS provendrán del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, a través del Ministerio de Educación, y de donaciones que perciba de personas particulares y/o entidades públicas o privadas. Por cada consejo educativo se debe suscribir un convenio de apoyo administrativo-financiero con el Ministerio de Educación (art. 22 del Reglamento). Los fondos y bienes de los consejos educativos son exclusivamente para beneficio del alumnado, por lo que no podrán desviarse para otros fines (art. 24 del Reglamento); los fondos que perciban los Consejos Educativos serán fiscalizados por la Contraloría General de Cuentas y por el Ministerio de Educación (art. 23 del Reglamento).

4. Organizaciones no gubernamentales (ONG)

Según la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto Número 2-2003 (LONGD) se consideran ONG, tanto éstas en sí mismas consideradas, cuanto

las asociaciones y fundaciones, que ya fueron objeto de análisis, por lo que el estudio se concreta ahora a las primeras.

Es habitual que los objetos se definan por lo que son, más que por lo que no son. El término ONG nombra a estas entidades por lo que no son. A pesar de su amplio significado, puesto que no gubernamental es una empresa, un partido político, un sindicato o una orden religiosa, en los últimos años el término ha popularizado la labor de muchas organizaciones que realizan su trabajo en campos diversos: la cooperación al desarrollo (Ayuda en Acción, Intermón...), la protección al medio ambiente (Greenpeace, Adena...) o la defensa de los derechos humanos (Amnistía Internacional...). Del conjunto de palabras que hacen referencia a estas organizaciones no lucrativas, el término ONG es el más popular y utilizado²⁹.

La LONGD, tras considerar que la CPRG reconoce el derecho de libre asociación, así como el propósito de financiar programas de desarrollo económico y social que realizan las organizaciones no lucrativas del sector privado admitidas legalmente en el país y que los Acuerdos de Paz igualmente reconocen la necesidad de involucrar a todos los actores sociales e institucionales, así como a las organizaciones no gubernamentales (en adelante ONG), que en el espacio local cuentan con especialidades y capacidad para contribuir en la atención del desarrollo económico y social del país, sin fines de lucro.

Ya desde los considerandos de la LONGD, se engloba bajo la denominación de ONG a todos los actores sociales e institucionales, independientemente de la denominación que tengan, lo que queda claro con la lectura del artículo 4 LONGD, que establece, al señalar los tipos de ONG: “Las Organizaciones No Gubernamentales podrán estar constituidas como asociaciones civiles, fundaciones u ONG propiamente dicha, constituida bajo el amparo de la

29 HERRANZ DE LA CASA, J.M., La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas. [Tesis Doctoral] Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias de la Información. Departamento de Periodismo III. Madrid, 2006, disponible en línea en E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es/11539/>, pág. 37.

presente Ley”; y del artículo 2 LONGD que, al referirse a la naturaleza jurídica de éstas, dispone que son ONG las constituidas con intereses culturales, educativos, deportivos, con servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, sin fines de lucro; tendrán patrimonio propio proveniente de recursos nacionales o internacionales, y personalidad jurídica distinta de la de sus asociados, al momento de ser inscritas como tales en el Registro Civil Municipal correspondiente³⁰. Su organización y funcionamiento se rige por sus estatutos, las disposiciones de la presente Ley, y demás disposiciones jurídicas de carácter ordinario.

La LONGD planteó dudas en torno a la constitucionalidad de sus artículos 7, inciso a) (requisitos de constitución) y 16 (fiscalización), resolviendo la Corte de Constitucionalidad, en sentencia de 15 de enero de 2004, que no existe un solo tipo o modalidad de creación, inscripción y funcionamiento de entidades privadas de naturaleza civil: “...la amplitud de las finalidades y objeto que la Ley de “ONG´s” le atribuye a las mismas podría dar lugar a interpretar erróneamente que la normativa en cuestión derogó tácitamente algunas disposiciones del Código Civil, específicamente podría pensarse en los numerales 2º y 3º del artículo 15 y, que por tal razón, la única forma en que podría establecerse una entidad privada cuyas actividades se desarrollen motivadas en intereses culturales, educativos, deportivos, de servicio social, asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, es mediante la constitución de una “ONG”. Una interpretación así, sería no sólo atentatoria al principio de seguridad jurídica sino a la misma libertad de asociación constitucionalmente reconocida, ya que adolecería de la razonabilidad que requieren las normas jurídicas y estaría condicionando ese derecho a una única forma de ejercerlo, que se aproximaría más a una naturaleza imperativa que de libertad, que es la que la Constitución preceptúa y reconoce”³¹, de esta manera se pretende aclarar que estas organizaciones

30 Con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas –RENAP–, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas), artículo 102, décimo cuarto transitorio LRENAP.

31 SCC de 15 de enero de 2004 (expediente 538-2003, Gaceta 71).

se podrán constituir como asociaciones, como fundaciones y, específicamente, como ONG.

La LONGD tiene por objeto normar la constitución y funcionamiento de las ONG. El Estado facilitará su inscripción y registros correspondientes y ejercerá su fiscalización de conformidad con la Constitución Política y leyes de la República (art. 1 LONGD). La naturaleza de estas entidades es la de ser organizaciones no gubernamentales (art. 2 LONGD). Las finalidades de la asociación deberán establecerse en su constitución como ONG, pero en ella deberán incluirse entre otras: a) ser asociación sin fines de lucro y de beneficio social; y b) promover políticas de desarrollo de carácter social, económico, cultural y de ambiente (art. 3 LONGD).

Las ONG deberán constituirse³² por medio de escritura pública y por el acto de su inscripción en el Registro Civil³³ de la cabecera municipal del lugar en que constituyan su domicilio, adquieren personalidad jurídica propia y distinta de sus asociados. El acto de inscripción no convalida las disposiciones de sus estatutos que adolezcan de nulidad o sean anulables. La acción correspondiente podrá ejercitarse por quien tenga interés en el asunto o los órganos jurisdiccionales correspondientes (art. 5 LONGD); incluirán en su denominación las siglas ONG y por las obligaciones que contraigan responderá únicamente su patrimonio (art. 6 LONGD). Incorporarán en su escritura de constitución los estatutos, que

32 Para constituir una ONG se requiere que cumpla con los siguientes requisitos: a) comparecencia de por lo menos siete personas individuales o jurídicas civilmente capaces; b) reunir los requisitos que establezcan los estatutos y las disposiciones aprobadas por la asamblea general; c) las organizaciones no gubernamentales podrán contar entre sus asociados hasta un veinticinco por ciento (25%) de extranjeros, siempre que estos sean residentes en el país, de conformidad con la ley de la materia; d) elección de la Junta Directiva (art. 7 LONGD).

33 Según el art. 10 LONGD las ONG para obtener su responsabilidad jurídica deberán inscribirse en el Registro Civil de la cabecera municipal del lugar en que constituyan su domicilio, estando obligados los registradores a dar aviso, en los 30 días siguientes, al Ministerio de Economía (art. 11 LONGD). Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas –RENAP–, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas), artículo 102, décimo cuarto transitorio LRENAP.

serán las reglas de su funcionamiento, operación y extinción (art. 8 LONGD) y pueden, a su vez, constituirse en federaciones y éstas en confederaciones (art. 9 LONGD).

En relación con los beneficios obtenidos por las ONG, la LONGD prohíbe distribuir dividendos, al establecer que dichas organizaciones son personas jurídicas no lucrativas que tienen prohibición expresa de distribuir dividendos, utilidades, excedentes, ventajas o privilegios a favor de sus miembros. Podrán realizar todas las operaciones de lícito comercio que permitan las leyes y en tal forma podrán obtener recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines (art. 18 LONGD). Parece claro que el precepto invocado permite alinear a estas entidades entre las *non-profit organizations*, que siguen el principio de no distribución de beneficios.

Tratándose de entidades extranjeras, pueden solicitar su inscripción en Guatemala, siempre que sus objetivos y fines sean acordes con lo establecido en la LONGD (art. 12 LONGD).

5. Organizaciones lucrativas

En el caso de las asociaciones de empresas constituidas con el propósito de actuar en el mercado, procede efectuar un análisis similar al realizado para las fundaciones controladas por las administraciones públicas o por el sector empresarial: no forman parte del sector no lucrativo desde la perspectiva del enfoque NPO al no cumplir el requisito de la independencia y autogobierno. En el supuesto de que el control sobre estas asociaciones lo realicen empresas de la economía social, tendrán la misma consideración que estas últimas desde la perspectiva del criterio finalista de identificación del sector no lucrativo.³⁴ El MINFIN incluye dentro de este rubro a las cooperativas y sociedades civiles³⁵.

34 CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 20.

35 Documento: Las Organizaciones No Gubernamentales en el Régimen Jurídico Guatemalteco. Disponible en la página Web del Ministerio de Finanzas, Gobierno de Guatemala, Portales Fiscales: ONG.: <http://www.minfin.gob.gt/subsitios/ong/index.html> (Fecha de consulta: 24 de abril de 2014).

A. Cooperativas

La visión clásica de la literatura non-profit anglosajona tiende a considerar a las cooperativas como entidades que persiguen maximizar ganancias con la finalidad de repartirlas entre sus socios, independientemente del modo de distribución de las mismas, razón que justifica su ánimo de lucro y, por tanto, su exclusión del sector no lucrativo.

Para un análisis más riguroso es necesario atender, en primer lugar, al enfoque clásico de los juristas y de la legislación cooperativa, el cual destaca el carácter generalmente no lucrativo de las cooperativas, atendiendo a sus reglas organizativas (enfoque PNDB, de organización no lucrativa). Según este enfoque, cabrían dos situaciones: las cooperativas sólo serán consideradas lucrativas cuando realicen actividades económicas con terceros no socios (concepto de actividades no “cooperativizadas” o ajenas a la mutualidad) y las ganancias obtenidas de estas actividades se distribuyan entre sus socios. En este caso no habría diferencia con las demás sociedades mercantiles. Sin embargo, cuando las cooperativas, junto a la realización de actividades “cooperativizadas” con sus socios, desarrollen actividades no “cooperativizadas” con terceros no socios y las ganancias de estas últimas operaciones no se distribuyan entre los socios, sino que se reinviertan, por ejemplo, en fondos colectivos irrepartibles, sí podrán ser consideradas entidades no lucrativas³⁶.

En Guatemala, las cooperativas se rigen por la Ley General de Cooperativas³⁷ y su Reglamento³⁸ (LGC). Se inscriben en el Registro de Cooperativas del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP).

Se declara de interés nacional la promoción de organizaciones cooperativas (art. 1 LGC), que, debidamente constituidas, son asociaciones titulares de una empresa económica al servicio de sus

36 CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, págs. 16-18.

37 Ley General de Cooperativas, Decreto 82/78 del 7 de diciembre de 1978 del Congreso de la República.

38 Reglamento de la Ley General de Cooperativas, Acuerdo Gubernativo Número 7-79 del Ministerio de Economía.

asociados, que se rigen en su organización y funcionamiento por las disposiciones de la LGC, y que tendrán personalidad jurídica propia y distinta de la de sus asociados, al estar inscritas en el Registro de Cooperativas (art. 2 LGC). La cooperativa debe estar integrada por veinte asociados³⁹, como mínimo (art. 3 LGC), y para tener la consideración de tal debe cumplir los principios que se establecen en el artículo 4 LGC⁴⁰.

Estas entidades podrán desarrollar cualquier actividad lícita comprendida en los sectores de la producción, el consumo y los servicios, compatibles con los principios y el espíritu cooperativista (art. 5 LGC) y se clasifican en cooperativas especializadas, que se ocupan de una sola actividad económica, social o cultura, tales como agrícolas pecuarias, artesanales de comercialización, de consumo, de ahorro y crédito, de trasportes, de vivienda, de seguros, de educación; y cooperativas integrales o de servicios varios, que se dedican a varias actividades económicas, sociales o culturales, con el objeto de satisfacer necesidades conexas y complementarias de los asociales (art. 5 LGC).

La cooperativa, que incluirá en su denominación la palabra “cooperativa”, el tipo que les corresponda y la mención de su actividad principal, sin que ello constituya limitación para el desarrollo de las actividades que requiera su crecimiento y las necesidades comunes de sus miembros (art. 6 LGC), tiene responsabilidad limitada (art. 7 LGC), estableciéndose las reglas de su funcionamiento en los estatutos, que deben contener los

39 Para ser socios los cooperativistas deberán cumplir los requisitos previstos en el art. 8 LGC, previendo la propia Ley, art. 9 LGC los casos en que se pierde tal calidad.

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

requisitos mínimos previstos en el artículo 10 LGC. El INACOP formulará estatutos uniformes para cada tipo de cooperativa, que podrán ser adoptados por las cooperativas que se constituyan o modifique para el caso (art. 11 LGC). Se constituyen por escritura pública o bien por acta constitutiva de la misma autorizada por el alcalde de la jurisdicción y contendrá, además de los requisitos generales de dichos instrumentos, los exigidos por el artículo 19 LGC⁴¹; y tendrán como órganos sociales la Asamblea General, el Consejo de Administración y la Comisión de Vigilancia; podrán tener otros cuerpos de gestión y control (art. 12 LGC). Se disuelven y liquidan de conformidad con lo previsto en los arts. 13 y 14 LGC.

En el capítulo II de la Ley se trata de la integración cooperativa, distinguiéndose las federaciones (art. 15 LGC), que pueden formar centrales de servicio (art. 18 LGC) y la confederación (art. 16 LGC). Las federaciones y la confederación serán consideradas como asociaciones cooperativas, por lo tanto, son válidas para ellas las disposiciones de constitución que le sean aplicables, así como los derechos y obligaciones contenidos en el régimen de protección señalados en la presente ley (art. 17 LGC).

La inscripción constitutiva en el Registro de Cooperativas, comprenderá en forma resumida, lo relativo a los incisos a) al l) del artículo 19 y hará mención de si se adoptaron estatutos uniformes o bien si la cooperativa tiene estatutos particulares (art. 21 LGC). La cooperativa adquiere su personalidad jurídica desde el momento de su inscripción en el Registro de Cooperativas, sin necesidad de ningún otro acto; las modificaciones al acto constitutivo se inscribirán en la misma forma (art. 22 LGC).

41 a) El tipo de cooperativa de que se trate; b) La denominación de la cooperativa; c) El objeto social; d) El domicilio; e) El valor de las aportaciones, su forma de pago y de reintegro; f) La forma de constituir las reservas; g) La forma y reglas de distribución de los resultados obtenidos durante el ejercicio social respectivo; h) El porcentaje que se destine a la reserva irrepartible, el cual no puede ser inferior al cinco por ciento (5%) de los excedentes; i) La forma de transmitir las aportaciones entre los asociados; j) Forma en que se otorga la representación legal de la cooperativa; k) Fijación del ejercicio social, el cual deberá ser anual; l) Reglas para la disolución o liquidación de la cooperativa; y m) Los estatutos de la cooperativa o indicación de si se adoptan estatutos uniformes aprobados por el INACOP.

B. *Sociedades civiles*

En Guatemala por la sociedad civil dos o más personas convienen en poner en común bienes o servicios para ejercer una actividad económica y dividirse las ganancias (art. 1728 CCG). Su regulación, en cuanto a los requisitos y procedimiento de constitución e inscripción, se encuentra en los artículos 1728 a 1789 del CCG. Se inscriben en el Registro de Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación⁴².

La literatura *nonprofit* excluye abiertamente a las sociedades mercantiles tradicionales (sociedades anónimas y sociedades limitadas) del sector no lucrativo. Sin embargo, aplicando el criterio finalista, parece aconsejable incluir a las sociedades civiles en el sector no lucrativo ya que definen en sus estatutos unos objetivos sociales (no de maximización de beneficio) y una política de no distribución de los beneficios entre sus propietarios, que se basa, por el contrario, en la reinversión de los mismos en la actividad social de la entidad. En teoría este modelo sería próximo al de una fundación como las descritas más arriba⁴³.

Para hacer frente a los desafíos del mercado, las cooperativas y otras instituciones de la economía social crean con frecuencia determinadas sociedades mercantiles con el objeto de desarrollar su propia actividad. Para el enfoque NPO estas organizaciones no forman parte del sector no lucrativo. Sin embargo, para el criterio finalista de identificación de dicho sector, siempre que estas sociedades mercantiles estén dominadas por las empresas de economía social, deberán ser consideradas de forma análoga a estas últimas, ya que tanto los criterios de toma de decisiones como los de distribución del beneficio serán los mismos que se utilizan en la empresa de economía social. Sin embargo, este criterio podría no ser válido cuando la sociedad creada no tenga nada que ver con

42 Con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas –RENAP–, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas), artículo 102 décimo cuarto transitorio LRENAP.

43 CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 21.

el campo de actividad de la empresa de la economía social que la controla. En este supuesto, podría tratarse de una mera inversión financiera de sus excedentes y podría estar justificada la decisión de no incluirla en el campo de la economía social⁴⁴.

No se contempla en Guatemala, dentro del Tercer Sector, a las entidades mutualistas, que conforman uno de los grupos más importantes, junto con las cooperativas, asociaciones y fundaciones, en la concepción de este sector desde la perspectiva de la economía social.

6. Normativa de fiscalización para las organizaciones no gubernamentales que administran o ejecutan recursos públicos

Señala la CPRG, al tratar el Fondo de Garantía, que con el fin de financiar programas de desarrollo económico y social que realizan las organizaciones no lucrativas del sector privado, reconocidas legalmente en el país, el Estado constituirá un fondo específico de garantía de sus propios recursos, de entidades descentralizadas o autónomas, de aportes privados o de origen internacional. Una ley regulará esta materia (art. 242 CPRG).

Las ONG podrán depositar sus fondos en el Banco de Guatemala o en los bancos del sistema nacional debidamente autorizados para operar en el país (art. 17 LONGD) y serán fiscalizadas por la Contraloría General de Cuentas, y para el efecto deberán proporcionar la información y documentación que ésta les requiera (art. 16 LONGD).

En relación con el gasto público ejecutado por organizaciones no gubernamentales (ONG), señala el MINFIN que durante la última década los aportes a ONG crecieron significativamente en importancia, pasando de representar alrededor del 1.3% del gasto público total en 1998, a cerca de 4.6% en 2008. Este crecimiento en la importancia del gasto público ejecutado a través de ONG refleja la forma en que el Estado recurre a actores no gubernamentales

44 *Loc. cit.*

para ampliar la cobertura de programas públicos, principalmente en zonas rurales que no tienen acceso a los servicios de las instituciones del Gobierno Central. Sin embargo, esta modalidad de gasto gubernamental delegada en ONG da lugar a dificultades en materia de transparencia, en menoscabo de la confianza ciudadana en el buen uso de los recursos públicos. Por esta razón, a partir de 2008 se ha venido aplicando y mejorando una normativa especial, mediante la cual las entidades suscriben convenios con ONG para poder ejecutar gasto, y el traslado de fondos sigue un sistema de anticipos condicionados al registro contable oportuno y sujeto a la presentación de informes de avance físico y financiero. Esta normativa busca controlar lo más posible las transferencias o aportes directos a esas entidades, que es una modalidad de ejecución financiera que dificulta el control estatal sobre la ejecución real del gasto, su calidad y resultados, así como a la supervisión por parte de la Contraloría General de Cuentas⁴⁵.

45 MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS: Tercer Informe Sobre la Política Fiscal en Guatemala: Cierre Preliminar 2008 y Perspectivas 2009. Guatemala, febrero 2009, pág. 17. Continúa señalando el MINFIN en su informe que la ejecución del gasto por medio de ONG se realizó acudiendo a dos tipos de mecanismos en 2008. El 50.7% del gasto realizado por ONG continuó ejecutándose como transferencias o aportes directos (Q 987.6 millones), pero el 49.3% restante se ejecutó mediante un nuevo sistema de convenios y anticipos condicionados (Q 959.2 millones), establecido en 2008. En conjunto, el gasto total ejecutado en 2008 por ONG, institutos por cooperativa y juntas escolares ascendió a Q 1,946.8 millones, equivalentes al 4.6% del gasto público total. Excluyendo a las juntas escolares, 119 ONG ejecutaron gasto bajo la modalidad de convenios y anticipos condicionados en 2008, principalmente entidades con convenios en el Programa de Extensión de Cobertura del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. El valor total de todos los convenios suscritos con ONG fue de Q 1,003.4 millones. Se trasladaron a las ONG anticipos por Q 514.9 millones, de los que se realizaron rendiciones por Q 483.9 millones (es decir, el 94.0% de los montos anticipados constituyeron ejecución real, documentada y sujeta a supervisión por la Contraloría General de Cuentas). Excluyendo a los institutos por cooperativas, el gasto que en 2008 continuó ejecutándose bajo la modalidad de transferencias directas o aportes alcanzó Q 873.6 millones, el equivalente al 44.9% del total ejecutado por ONG. Dentro de esta modalidad de transferencias directas, no condicionada, se incluyen el traslado de asignaciones especiales para ONG por Q 423.9 millones, en calidad de aportes según lo estableció el artículo 44 de la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2008, Decreto del Congreso de la República 70-2007. Dentro de estas asignaciones especiales destacó el aporte de Q 226.0 millones trasladado a la Asociación de Empresas de Autobuses Urbanos (el 53.3% de las asignaciones especiales a ONG), el cual debido al alza en el precio del diésel, se incrementó a

Por lo que se refiere a la fiscalización de las ONG que administran o ejecutan recursos públicos, la normativa se encuentra contenida en la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el año 2009, Decreto Número 72-2008 del Congreso de la República de Guatemala, que incorpora una serie de disposiciones de control y seguimiento a los recursos públicos que son ejecutados o administrados por ONG. La responsabilidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones estipuladas en dichos artículos, así como de la ejecución presupuestaria de ingresos y egresos de cada entidad corresponderá a las autoridades superiores de las entidades que conforman la Administración Central (art. 24 Ley General de Presupuesto, Decreto Número 72-2008 del Congreso de la República).

Las entidades de la administración central y entidades descentralizadas, que bajo su responsabilidad ejecuten programas y proyectos con ONG y asociaciones legalmente constituidas, deberán suscribir los respectivos convenios, conforme lo preceptuado en el manual correspondiente. Cuando se trate de convenios suscritos con organismos regionales o internacionales, previamente deberá obtenerse la opinión favorable del Ministerio de Finanzas Públicas. Esta modalidad de ejecución debe usarse sólo en los casos de programas y proyectos que, por su magnitud, complejidad o carácter de emergencia, no puedan ser ejecutados directamente por las entidades públicas correspondientes. Los convenios que se suscriban deberán incluir, con carácter

Q 369.8 millones, haciendo a esta asociación de transportistas la principal entidad receptora de aportes.

Aunque las cifras de gasto público a través de ONG, publicadas con el detalle que brinda este informe por primera vez, muestran que se logró transparentar el 49.3% del gasto público ejecutado mediante esta modalidad delegada, el hecho que prácticamente la mitad restante permanezca en la modalidad de aportes directos continúa representando un desafío en materia de transparencia fiscal. Se reconoce que muchas entidades no gubernamentales juegan un papel valioso de apoyo a la gestión pública, especialmente en las áreas de salud y educación. Sin embargo, esta contribución legítima y necesaria no debe implicar opacidad en el gasto público, sino por el contrario, facilitar el control gubernamental, especialmente la supervisión de la Contraloría General de Cuentas y el control ejercido por la ciudadanía mediante la auditoría social de la gestión pública (MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS: Tercer Informe Sobre la Política Fiscal en Guatemala: Cierre Preliminar 2008 y Perspectivas 2009. Guatemala, febrero 2009, págs. 18-21).

obligatorio: a) que la organización contratada rinda informe físico y financiero mensual a la entidad de la administración central o entidad descentralizada y a la Contraloría General de Cuentas; y, b) que los intereses generados por los recursos trasladados, se depositen a la cuenta “Gobierno de la República-Fondo Común”, cuando corresponda; el incumplimiento de lo anterior será motivo de suspensión de los anticipos, de lo cual deberá llevar control la unidad ejecutora que suscribió el convenio.

Los fondos públicos que ejecuten las ONG, asociaciones legalmente constituidas o cualquier organismo regional o internacional, estarán sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de Cuentas por el monto de los recursos anticipados y ejecutados. Para tal fin, deberán proporcionar al mencionado ente fiscalizador toda la documentación e información que se les requiera. Cualquier organismo regional o internacional que suscriba convenios con entidades de la administración central y entidades descentralizadas, establecerá mecanismos que faciliten el acceso a la información física y financiera por parte de la Contraloría General de Cuentas. Los proyectos ejecutados por esta modalidad deberán ser registrados en el Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP), conforme lo establecido en el artículo 58 de este Decreto⁴⁶ (art. 13 Ley General de Presupuesto, Decreto Número 72-2008 del Congreso de la República).

46 Artículo 58 de la Ley General de Presupuesto, Decreto Número 72-2008 del Congreso de la República. “Información del Sistema Nacional de Inversión Pública e Informes de calidad del gasto y rendición de cuentas. La Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República pondrá a disposición de los ciudadanos guatemaltecos, a través de su sitio de internet www.segeplan.gob.gt), la información de los proyectos de inversión pública que se encuentra contenida en el Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP), tomando como base la información de programación y de avance físico que las instituciones responsables de los proyectos trasladen oportunamente.

Las entidades de la administración central, entidades descentralizadas y entidades autónomas (incluyendo las municipalidades y sus empresas), así como cualquier persona nacional o extranjera que por delegación del Estado reciba o administre fondos públicos según convenio o contrato suscrito, o ejecute proyectos a través de fideicomiso, deberá registrar mensualmente, en el módulo de seguimiento físico y financiero del Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP), el avance físico y financiero de los proyectos a su cargo.

Los recursos públicos que se trasladen en calidad de aportes al sector privado y al sector externo, se realizarán bajo responsabilidad de las entidades de la administración central, empresas públicas, entidades autónomas y descentralizadas otorgantes. Dichas entidades deberán registrar en el Sistema de Contabilidad Integrada (SICOIN), la información expresada en el artículo 14 de esta ley (art. 14 Ley General de Presupuesto, Decreto Número 72-2008 del Congreso de la República).

Las ONG, asociaciones, fundaciones, patronatos, cooperativas, comités, organismos regionales e internacionales, fideicomisos y toda entidad privada o mixta, nacional o extranjera que reciba y/o administre fondos públicos, deben publicar en el Sistema de Información de Contrataciones y Adquisiciones del Sector Público denominado Guatecompras, las bases de licitación y cotización, las especificaciones técnicas, los criterios de evaluación, el listado de oferentes, las actas de adjudicación y los contratos de las contrataciones y adquisiciones superiores a treinta mil quetzales (Q.30,000.00) que efectúen con dichos fondos. Dicha publicación se hará a través de la dirección en internet (www.guatecompras.gt) (art. 56 Ley General de Presupuesto, Decreto Número 72-2008 del Congreso de la República).

Además, la LGC señala que las cooperativas, federaciones y confederación, estarán sujetas a la fiscalización del Estado, el cual la ejercerá a través de la Inspección General de Cooperativas, adscrita al Instituto Nacional de Cooperativas (art. 26 LGC). Para que dicha inspección pueda cumplir su función, las entidades cooperativas están obligadas a: a) Adoptar las normas contables que establezca

Los Fondos Sociales y entidades descentralizadas que realicen transferencias dentro de la Modalidad Múltiple de Gestión Financiera, y las entidades de la administración central y entidades descentralizadas que bajo su responsabilidad ejecutan programas y proyectos con Organizaciones No Gubernamentales, asociaciones legalmente constituidas o cualquier Organismo Regional o Internacional mediante convenios, deberán presentar a la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República, al Ministerio de Finanzas Públicas y a la Contraloría General de Cuentas, informes cuatrimestrales de ejecución física y financiera, de calidad del gasto y de rendición de cuentas que incluyan, por lo menos, actividades, indicadores de seguimiento y efecto, metas, resultados y responsables”.

la Inspección General de Cooperativas; b) Llevar los libros de actas y registros contables autorizados por la inspección; c) Enviar las nóminas de las personas electas para los distintos órganos de la cooperativa, dentro de los diez (10) días de elección; y d) Remitir a la Inspección dentro de los treinta (30) días de celebrada la Asamblea Ordinaria Anual, la memoria de labores y los estados financieros del ejercicio (art. 27 LGC).

II

EL TRATAMIENTO FISCAL DEL TERCER SECTOR EN GUATEMALA

El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley; y tiene como nota característica su obligatoriedad, fundamentada en la *coactividad* del Estado (entendido en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades), cuyo límite es el principio de legalidad⁴⁷. Dicha obligatoriedad tiene su base en el poder tributario o potestad tributaria que, como señala Catalina GARCÍA VIZCAÍNO, consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida; comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas⁴⁸.

Manifiesta Tuncho GRANADOS que los impuestos, que constituyen la fuente más importante de recursos del sector público, difieren de los restantes ingresos de la hacienda pública (empresas públicas, transferencias, etc.) por ser prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente, sin contraprestación efectiva ni presunta⁴⁹.

Los tributos pueden ser clasificados con GARCÍA VIZCAÍNO en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A estas últimas, a su vez, se las diferencia en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales. El impuesto es toda prestación obligatoria en dinero o en especie que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. La tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio,

47 GARCÍA VIZCAÍNO, C.: Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1996, págs. 41-42.

48 *Ibid.*, pág. 224-225.

49 GRANADOS, T.: El compendio. Ediciones Fiscales, S.A., 2ª ed., Guatemala, 2013, pág. 13.

exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. La contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales. Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública (por ejemplo, por una pavimentación). Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo (contribuciones a la seguridad social)⁵⁰.

El legislador define el impuesto como un tributo sin contraprestación por la realización de un negocio, un acto o hecho que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente⁵¹, y así, tras establecer el Código Tributario (CTR)⁵² que tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines⁵³, y que éstos se dividen en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras⁵⁴, define el impuesto como el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente⁵⁵. Se destaca aquí que el CTR

50 GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, págs. 46-47.

51 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. Y POVEDA BLANCO, F.: Derecho Tributario. Editorial Aranzadi, S.A. 13ª ed. Navarra, 2008, págs. 32-33.

52 Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

53 Artículo 9 del CTR. Resulta más completa la definición que de tributo da el art. 9 del Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios de 1997 (CIAT): Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

54 Artículo 10 del CTR, reformado por el artículo 2 del Decreto Número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala.

55 Artículo 11 del CTR. Esta definición es coincidente con la contenida en el CTAL y en el CIAT, en sus artículos 15 y 10, respectivamente.

El CTR define el arbitrio como el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades (art. 12), la contribución especial como el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado

guatemalteco considera como tributo al arbitrio, que no deja de ser un impuesto, por lo que ya estaría contemplado dentro de éste, y, sin embargo, omite toda referencia a la tasa, entendida como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente⁵⁶.

La Corte de Constitucionalidad guatemalteca ha definido el impuesto como un tributo y, por ende, una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene derecho de percibirla. Todo esto posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual⁵⁷.

de la realización de obras públicas o de servicios estatales (art. 13-1) y la contribución especial por mejoras, como la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado (art. 13-2). Las definiciones de las contribuciones, tanto especiales como por mejoras, es coincidente con la que se contiene en el art. 17 del CTAL; sin embargo, en el CIAT únicamente se tratan (art. 12) las contribuciones especiales, eso sí, en términos similares.

56 Así se define en el art. 11 del CIAT, que clasifica los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales (art. 9), en términos similares a como, en 1967, los clasificó el CTAL, en su art. 14.

57 SCC de 23 de octubre de 2003 (expediente 456-2002, Gaceta 70). La CC define el impuesto en otras sentencias, así: SCC de 18 de julio de 1991 (expedientes acumulados 42, 43 y 52-1991, Gaceta 21): “Es necesario tener presente que los tributos son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en el monto y en las formas establecidas por la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad. Existen tributos que presentan características especiales, en cuanto recaen sobre determinadas categorías o grupos de personas y en cuanto al monto de su recaudación tiene un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es siempre el Estado, sin embargo, éste puede establecer que el acreedor de aquella sea un ente público

El impuesto aparece como un tributo sin contraprestación, porque en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, no aparece específicamente contemplada actividad administrativa alguna, y ésta sí es una nota característica diferencial del impuesto en relación con las tasas y contribuciones especiales⁵⁸.

Todo el entramado legal, por tanto también el tributario, parte en Guatemala del principio de **jerarquía normativa**, según el cual la potestad de emitir normativas de aplicación general está asignada a distintos organismos, órganos o entes, según el nivel o grado en que se encuentre la normativa de que se trate, así la norma superior impone la validez y contenido de la inferior y ésta carece de ella si contradice a aquella⁵⁹.

En la cúspide del ordenamiento se encuentra la Constitución, ley suprema del Estado, vinculante para gobernantes y gobernados⁶⁰, que en su artículo 175 contempla la jerarquía constitucional. Su preeminencia, desde el punto de vista de la normatividad, se plasma en dos características fundamentales: a) que es la norma fundamental del ordenamiento jurídico, en el que deben basarse las demás disposiciones que lo integran; y b) que tiene jerarquía de ley suprema y, como consecuencia obvia, prevalece sobre cualquier

autónomo diferente al Fisco; delegando, no la potestad de crear tributos, la cual es inherente al Estado, sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos (...)" . SCC de 3 de febrero de 1989 (expediente 182-1988, Gaceta 11): "El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como 'Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas'; o bien como 'la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios individuales, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente'; o como lo define el tratadista Héctor Villegas: 'el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo esos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado' (...)" . En el mismo sentido, la SCC de 30 de diciembre de 1987 (expediente 162-1987, Gaceta 6).

58 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *op. cit.*, pág. 33.

59 SCC de 8 de julio de 2009 (expediente 1210-2007, Gaceta 93).

60 SCC de 17 de noviembre de 2009 (expediente 2436-2009, Gaceta 94), y en el mismo sentido la SCC de 29 de julio de 2009 (expediente 4048-2008, Gaceta 93).

otra ley, de manera que aquéllas que la contravengan devienen ineficaces⁶¹.

El valor normativo que tiene la Constitución alcanza a las leyes del orden tributario, partiendo del artículo 135 d) CPRG que señala como derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en la Carta Magna y demás leyes de la República, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por las leyes. Por ello toda persona, física o jurídica, debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que le corresponde; siendo tal contribución obligatoria en atención a la potestad del Estado que posee el *ius imperium* para someter al particular con la carga tributaria⁶².

Partiendo, por tanto, de esa necesaria contribución de los guatemaltecos al sostenimiento de las cargas del Estado, cabe señalar los siguientes principios constitucionales, además del de igualdad, sobre los que se ha de asentar la actividad tributaria: legalidad, equidad, justicia tributaria, capacidad de pago, *no confiscatoriedad*, prohibición a la doble o múltiple tributación⁶³.

61 SCC de 18 de septiembre de 2003 (expediente 1098-2003, Gaceta 69). En el mismo sentido SCC de 23 de julio de 2009 (expediente 3785-2008, Gaceta 93), SCC de 29 de marzo de 2001 (expediente 1200-00, Gaceta 59), SCC de 17 de febrero de 1998 (expediente 1270-96) y SCC de 3 de noviembre de 1994 (expediente 205-94, Gaceta 34).

62 SCC de 11 de febrero de 2011 (expediente 4119-2010, Gaceta 99). En relación al poder del Estado en este sentido, señala la SCC de 6 de agosto de 1992 (expedientes acumulados 217 y 221-1991, Gaceta 25): “El Estado, en ejercicio de su poder tributario, tiene la potestad de imponer a los particulares la obligación de aportar una cuota de su riqueza para el cumplimiento de las múltiples funciones que debe realizar en beneficio de los intereses colectivos”.

63 La SCC de 18 de diciembre de 2012 (expediente 2836-2012, Gaceta 106), en orden a los principios constitucionales de carácter tributario ha señalado: “[...] Dentro de esos principios, se pueden mencionar los de legalidad, equidad, justicia tributaria, capacidad de pago, *no confiscatoriedad*, prohibición a la doble o múltiple tributación, que en forma general han quedado plasmados en las normas de rango constitucional que en gran medida se han determinado como propios de la materia, así como, han servido de base para considerarla como una rama jurídica autónoma. De la misma manera, han servido para regular la actuación del órgano estatal facultado para crear los tributos, su debida aplicación, así como el cumplimiento por parte de los contribuyentes. La Constitución Política de la República de Guatemala, de manera muy particular en los artículos 239 y 243, acoge principios de esa categoría y, conforme a ellos, establece el contenido mínimo desde el punto de vista formal como material,

Por lo que se refiere al **principio de legalidad**, dispone el artículo 239 CPRG 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 recaudación⁶⁴. Además, el último párrafo del artículo 239 CPRG señala que: “Son nulas ipso iure 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

que deben contener las normas jurídicas que crean, modifiquen, supriman o exoneren obligaciones tributarias [...] De esta manera, en forma general, en la misma normativa (constitucional) se incluyen principios o valores de especial preponderancia, que se encuentran expresados normativamente como verdaderos deberes impuestos a la actuación del Estado. A partir de ahí, la ponderación particular que del texto de las normas constitucionales se efectúe respecto de los otros valores o principios que inspiran la organización social, será que el derecho positivo deberá regular las diferentes instituciones o materias contenidas en la misma, las cuales deberán ser coherentes con esos valores o principios, y que ante su ausencia, podrían catalogarse como ajenos al fin último del Estado, que es el bien común”.

- 64 En este sentido, señala la SCC de 5 de noviembre de 2009 (expediente 2531-2008, Gaceta 94): “A) Principio de Legalidad: El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto(s) pasivo(s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones deducciones, descuentos, reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar...”. En el mismo sentido, SCC de 13 de mayo de 2008 (expediente 2951-2006, Gaceta 88), SCC de 20 de junio de 1996 (expediente 533-1995, Gaceta 40), SCC de 19 de octubre de 2011 (expediente 964-2011, Gaceta 102); SCC de 5 de febrero de 2001 (expediente 471-2000, Gaceta 59); SCC de 31 de agosto de 1995 (Expediente 259-1993, Gaceta 37). Interesante es igualmente la SCC de 11 de septiembre de 1996 (expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-1996, Gaceta 41) cuando sostiene que: “El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: en forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...) El régimen constitucional guatemalteco no sólo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en la ley”.

al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”⁶⁵.

Por su parte, el CTR de Guatemala contiene este principio en su artículo 3⁶⁶, manteniendo bastante similitud con la regulación del mismo principio contenida en el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de 1967 (CTAL) y en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios de 1997 (CIAT)⁶⁷.

65 La CC, en cuanto se refiere a la jerarquía normativa, señaló en la SCC de 8 de febrero de 1994 (expediente 231-1993, Gaceta 31) que: “La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso iure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria”.

66 Artículo 3 CTR. Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso iure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

67 En efecto, en los artículos 4 del CTAL y del CIAT, se regula el principio de legalidad. La CIAT, lo hace en los siguientes términos: Art. 4 Principio de legalidad. Sólo la ley puede:

El principio de igualdad se encuentra contenido en el artículo 4 CPRG, que establece que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”. En relación con este principio ha dicho la Corte de Constitucionalidad que “la igualdad ante la ley, proclamada con carácter de derechos fundamental en la norma constitucional, consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean éstas positivas o negativas, es decir, que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley”⁶⁸.

-
- 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el sujeto pasivo, esto último, sin perjuicio de las facultades delegadas a la Administración Tributaria en los términos de este Código, para designar agentes de retención o de percepción de los tributos; fijar la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma, y establecer el devengo.
No obstante lo dispuesto en el primer párrafo de este inciso, el Poder Ejecutivo podrá suspender, total o parcialmente, la aplicación de tributos de cualquier tipo o especie eximiendo o defiriendo su pago con carácter transitorio, en todo el territorio nacional o en determinadas regiones, en casos de estado de emergencia por el formalmente declarados;
 - 2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
 - 3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales;
 - 4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
 - 5) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
 - 6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago;
 - 7) Condonar o remitir el pago de los tributos.
 - 8) Por su parte, el CTAL tiene una redacción bastante similar, con la excepción de la parte del inciso primero que se refiere a la designación de agentes de retención o de percepción de los tributos, a la fijación del límite máximo y mínimo de la alícuota y al establecimiento del devengo, que se introducen en la versión del CIAT, al igual que el párrafo segundo del mismo numeral 1), y el numeral 7).
- 68 SCC de 2 de diciembre de 2010 (expediente 2377-2009, Gaceta 98). La SCC de 27 de septiembre de 2007 (expediente 1201-2006, Gaceta 85): “En esa oportunidad [se refiere a la opinión consultiva de 21 de junio de 1996 dictada en el expediente 682-96] se indicó: “El artículo 4° de la Constitución Política de la República establece en su primer párrafo que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El concepto de igualdad así regulado estriba en el hecho de que las personas deben gozar de los mismos derechos y las mismas limitaciones determinadas por la ley. Sin embargo, ese concepto no reviste carácter absoluto, es

El principio de **capacidad de pago** se determina por la capacidad económica de un individuo, que viene dada por la magnitud de su riqueza, una vez superado el mínimo vital necesario o mínimo de subsistencia, de forma que una persona que carezca de capacidad económica no paga impuestos, sin que por ello deje de beneficiarse con los servicios públicos, al igual que el resto de la colectividad; así, la capacidad económica viene a ser un criterio objetivo, que se identifica con la capacidad contributiva o posibilidad de cada quien de sacrificar parte de su riqueza para pagar tributos⁶⁹. Como señala CALVO ORTEGA, este principio ocupa un lugar destacado, significando que sólo pueden ser gravados aquellos hechos (renta, patrimonio y consumo) que manifiestan una aptitud para hacer frente al pago de una obligación dineraria como es el tributo y además independiente de cualquier consideración negocial o de una relación prestación-contraprestación, suponiendo

decir, no es la nivelación absoluta de los hombres lo que se proclama, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación que tienda a la protección en lo posible de las desigualdades naturales". En el mismo sentido, SCC de 1 de junio de 2006 (expediente 2243-2005, Gaceta 79), SCC de 30 de septiembre de 2004 (expediente 232-2004, Gaceta 73), SCC de 16 de junio de 1992 (expediente 141-92, Gaceta 24) y la Opinión consultiva de 21 de junio de 1996 (expediente 682-96, Gaceta 40). Por su parte, la SCC de 29 de enero de 2009 (expediente 3832-2007, Gaceta 91) plantea la cuestión en los siguientes términos: "cabe hablar de transgresión al precepto constitucional que reconoce el derecho a la igualdad ante la ley cuando la norma, sin justificación, busca hacer una distinción, colocando a un determinado sujeto en un plano desigual, limitándolo o restringiéndolo en sus derechos frente a otro u otros de similares características o condiciones". Y, por lo que se refiere específicamente a la igualdad tributaria, vinculando el art. 4 CPRG con el art. 243, señala la SCC de 31 de julio de 2003 (expediente 641-2003, Gaceta 69) que: "Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado (...) La garantía de igualdad tributaria, en realidad lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias".

69 CRESPO A., M. A.: Lecciones de Hacienda Pública Municipal. Caracas, marzo 2010, pág. 64, disponible en línea en: <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/index.htm> (fecha de la consulta: 21 de junio de 2014).

una interdicción de la doble imposición simultánea y justifica la progresividad en los impuestos personales, lo que ha permitido a una parte de la doctrina, a algún Tribunal Constitucional y también a alguna Ley Fundamental declarar que los tributos no tendrán alcance confiscatorio⁷⁰.

Este principio se encuentra en el artículo 243 CPRG, de conformidad con el cual, el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. La CC se ha expresado, al tratar de este principio, diciendo que: “debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”⁷¹.

De esta manera, a la capacidad de pago, como principio, debe asociarse otro, el de **progresividad**, que hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica, y consiste en aplicar una alícuota o porcentaje impositivo mayor, a medida que crece la base imponible sobre la cual se establece,

70 CALVO ORTEGA, R.: “Hacia un nuevo Derecho Tributario”. *FORO, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Nueva Época, núm. 0, 2004, págs. 61-62.

71 SCC de 24 de abril de 2008 (expediente 775-2007, Gaceta 88); en igual sentido la SCC de 28 de septiembre de 1995 (expediente 167-1995, Gaceta 37). También se refiere a la capacidad de pago la SCC de 11 de septiembre de 1996 (expedientes acumulados 886, 887, 889, 994 y 945-1996, Gaceta 41).

de manera que los contribuyentes que se consideren con mayor capacidad económica, por tener una base imponible mayor, pagarán un impuesto más alto⁷². La progresividad del sistema tributario constituye una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como puede ser la distribución de la renta o cualquiera de los que tiene previstos la Constitución; progresividad que debe tener como límite la *no confiscatoriedad*⁷³.

Por lo que se refiere a la **no confiscatoriedad** de los impuestos, el artículo 243 CPRG, en su párrafo segundo, prohíbe los tributos confiscatorios, que se consideran atentatorios al derecho de propiedad, en los términos contemplados en el artículo 41 CPRG⁷⁴. La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en relación con este principio señalando que: “está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En este sentido se ha señalado que en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio”⁷⁵.

72 CRESPO A., M. A., *op. cit.*, págs. 66-67.

73 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *op. cit.*, pág. 61.

74 Art. 41 CPRG: Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

75 SCC de 3 de diciembre de 2008 (expedientes acumulados 2947 y 3108-2008, Gaceta 90); pero también ha señalado, en la SCC de 18 de julio de 1991 (expedientes acumulados 42, 43 y 52-1991, Gaceta 21), que: “es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías, sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuestos a imponer por el poder estatal es circunstancial y, por tanto, debe apreciarse de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades que se pretendan con cada tributo”.

También el artículo 243 CPRG, en su párrafo segundo, se refiere a la **doble o múltiple tributación**, que prohíbe de forma categórica al tiempo que matiza que esta situación se produce “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 periodo de imposición”⁷⁶.

A los principios de legalidad (art. 239 CPRG), igualdad (art. 4 CPRG) y capacidad de pago (art. 243 CPRG), se vinculan otros dos: **justicia y equidad**. Tales principios se encuentran regulados en el artículo 239 constitucional. Tomar en cuenta únicamente como base imponible el volumen del objeto gravado no es un indicador por sí mismo de la capacidad de contribución del sujeto pasivo, ya que los productos gravados no tienen el mismo costo, ni valor comercial⁷⁷; también se vinculan al principio de igualdad tributaria, por cuanto tiene como característica propia la universalización del tributo contemplando una excepción en una exención tributaria, misma que debe tener una razonabilidad para su regulación que también debe estar presente al reformar el impuesto⁷⁸. Por último, la justicia y la equidad se encuentran en íntima relación con el principio de capacidad de pago contenido en el artículo 243 CPRG, señalando la CC que “el principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias

76 La CC, en relación con la doble o múltiple tributación, ha manifestado en la SCC de 10 de mayo de 2000 (expediente 829-98, Gaceta 56): “siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos (La obligación Tributaria. Depalma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones”.

77 SCC de 6 de marzo de 2006 (expediente 2061-2005, Gaceta 79).

78 SCC de 23 de octubre de 2003 (expedientes acumulados 1060 y 1064-2003, Gaceta 70).

o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado”⁷⁹.

Una vez sabido lo que son impuestos y tributos en Guatemala, y conocido el andamiaje constitucional de carácter tributario, procede analizar las exenciones y deducciones fiscales aplicables al Tercer Sector guatemalteco.

Como dice GARCÍA VIZCAÍNO, las exenciones y los beneficios tributarios consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque éste se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago. Las exenciones pueden ser objetivas (como las derivadas de títulos públicos) o subjetivas (por ejemplo, instituciones de beneficencia). Asimismo, pueden ser transitorias o permanentes, las segundas duran en tanto se halle en vigor el tributo. Hay que distinguir cuidadosamente las exenciones de las exclusiones de objeto o no sujeción. En estas últimas, las normas jurídicas excluyen ciertos objetos o sujetos que, de no mencionárselos expresamente, igual estarían fuera del ámbito del gravamen, por no llegar a configurar el hecho imponible o la materia imponible. Cuando la no sujeción es calificada por disposición constitucional, recibe el nombre de inmunidad⁸⁰.

Por lo tanto, en la ley del tributo a la norma que define el hecho imponible, asociándole el nacimiento de la obligación

79 SCC de 10 de diciembre de 1997 (expediente 1434-1996, Gaceta 46). En igual sentido se invocan las sentencias: SCC de 5 de febrero de 2002 (expediente 1233-2001, Gaceta 63), la SCC de 6 de agosto de 1991 (expediente 34-91, Gaceta 21), así como también la SCC de 7 de abril de 2006 (expediente 2775-2005, Gaceta 80) y la SCC de 29 de agosto de 1996 (Expediente 889-95, Gaceta 41).

80 GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, págs. 321-322.

tributaria principal, se añade otra más específica previendo ciertos supuestos o modalidades del hecho imponible en los que no tiene lugar dicho nacimiento; en todo caso solo la ley puede llevar a cabo la redefinición del presupuesto de hecho del tributo, y por ello la exigencia de reserva de ley en su establecimiento⁸¹.

En orden a la exención cabe apreciar, con Luis BORDALLO MONTALVO, la existencia, al menos en España, de dos teorías, la denominada “tradicional” (representada por el profesor Sainz de Bujanda) y la “moderna” (profesor Lozano Serrano).

Por lo que se refiere a la teoría tradicional, paralelamente a la concepción habitual del tributo, que lo percibía como una obligación *ex lege* de Derecho Público y contenido pecuniario que surge al realizarse un hecho imponible tipificado por la norma tributaria, la exención se entendió y casi con unanimidad, aunque con matices, con fundamento en la doctrina italiana, como un fenómeno antitético y opuesto al del tributo, consistente en que ciertas normas –las de exención– tienen la cualidad de eximir a determinados supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible de aquél de los efectos propios que se derivan de tal inclusión, impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria. A la hora de caracterizar la exención, la doctrina tradicional la presenta, en términos generales, como un instituto con un contenido negativo, en tanto que es negación de la obligación tributaria y constituye una situación excepcional. Frente a esta visión, Lozano Serrano (teoría moderna) pone de manifiesto que la exención no constituye una situación excepcional, externa y ajena al funcionamiento normal del tributo, sino que, lejos de esta configuración, se integra en el mismo presupuesto de hecho de la norma tributaria, al lado del hecho imponible a cuya mejor definición contribuye⁸².

81 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *op. cit.*, págs. 126-127.

82 BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones Tributarias e Impuestos Locales*. [Tesis doctoral]. Universitat Pompeu-Fabra. Departament de Dret. Àrea de Dret Financer i Tributari. Barcelona, 2006, págs. 23-28, disponible en línea en e-repositori upf: <http://repositori.upf.edu/handle/10230/11867> (fecha de consulta: 17 de junio de 2014).

Como se señaló anteriormente, la Constitución guatemalteca consagra el principio de legalidad en su artículo 239 CPRG al señalar que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, entre las que incluye las exenciones, así como las deducciones, descuentos, reducciones y recargos (incisos b) y e) del citado art. 239 CPRG, respectivamente).

Desde el punto de vista legal, la exención es definida 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. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención (art. 62 CTR), debiendo la ley que las establezca especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si se trata de una exención total o parcial, así como el plazo de duración, en su caso. Tratándose de leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años (art. 63 CTR). La exención no se extiende a los tributos que se instituyan con posterioridad a su otorgamiento, salvo disposición en contrario de la ley tributaria (art. 64 CTR), y serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan, y en ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título (art. 65 CTR).

La CC, por su parte, ha definido la exención tributaria señalando que “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 alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a 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 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 impositiva 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”⁸³.

Teniendo conocimiento de lo que son tributos (en Guatemala, impuestos, arbitrios y contribuciones) y sabido, igualmente, qué son y en qué consisten las exenciones, procede realizar ahora la vinculación entre las exenciones y las entidades integradas en lo que se denomina Tercer Sector en la realidad tributaria guatemalteca; pero antes, y en forma breve, se debe matizar en qué consisten la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria, y ello con el fin de determinar el alcance de las exenciones.

Como señala GARCÍA VIZCAÍNO, el ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas; llevar libros o registros especiales y exhibirlos a los organismos recaudadores; comparecer frente a las citaciones de tales organismos; etc.). Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado. Para algunos esta última expresión denota la

83 SCC de 23 de febrero de 1993 (expediente 284-1992, Gaceta 27). Véanse también las SCC de 16 de diciembre de 1999 (expedientes acumulados 615 y 642-1999) y SCC de 6 de agosto de 1992 (expedientes acumulados 217 y 221-1991, Gaceta 25).

obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más amplio, que es la relación jurídico-tributaria. Otra parte de la doctrina distingue: 1) la obligación tributaria de carácter sustancial, a la cual también suele llamar “relación jurídica tributaria principal, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo; 2) las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de deberes formales, que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo⁸⁴.

En cualquiera de las dos formas por la que se opte, es evidente que la obligación tributaria no se concreta al pago del tributo que corresponda, sino que existen aspectos formales que igualmente han de ser atendidos por el sujeto pasivo. Pues bien, y de ahí la importancia de la presente matización, cuando se establece una exención tributaria ésta se refiere exclusivamente al pago del tributo de turno (obligación de dar de carácter sustantivo), pero no alcanza al cumplimiento de las obligaciones formales (de índole administrativa) que deberá satisfacer el sujeto pasivo.

El CTR define la obligación tributaria señalando que constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella, que tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. Señala, además, que pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Como se puede apreciar, en tal definición no queda clara la existencia de las dos realidades que comporta la obligación tributaria (material: el pago del tributo; y formal: actividades de carácter administrativo), pareciendo que con el término “prestación”, se estaría refiriendo al pago del tributo⁸⁵.

84 GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, 1996, págs. 302-303.

85 Artículo 14 del CTR. Parece más adecuado el sistema adoptado en este punto por el art. 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de España, que en el numeral “1” señala que se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos;

La Constitución guatemalteca exime del pago de impuestos, arbitrios y contribuciones a una serie de instituciones, en favor de las cuales establece lo que se ha dado en denominar una “inmunidad tributaria”⁸⁶. Tales instituciones son: las entidades religiosas, en cuanto se refiere a los inmuebles que destinan al culto, educación y asistencia social (art. 37, párrafo tercero CPRG)⁸⁷, los centros educativos privados (art. 73, párrafo primero, inciso final, CPRG)⁸⁸, las universidades (art. 88 CPRG)⁸⁹, la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco (art. 92 CPRG)⁹⁰ y, por último, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (art. 100, párrafo tercero CPRG)⁹¹.

en tanto que en el numeral “3” indica que son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley. En este sentido, ni el CIAT, ni el CTAL distinguen, al tratar de la obligación tributaria, las obligaciones de carácter formal.

86 GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, pág. 228.

87 Artículo 37, párrafo tercero CPRG: “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”.

88 Artículo 73, párrafo primero CPRG: “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”.

89 Artículo 88 CPRG. “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.

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”.

90 Artículo 92 CPRG. “Autonomía del deporte. Se reconoce y garantiza la autonomía del deporte federado a través de sus organismos rectores, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y Comité Olímpico Guatemalteco, que tiene personalidad jurídica y patrimonio propio, quedando exonerados de toda clase de impuestos y arbitrios”.

91 Artículo 100, párrafo tercero CPRG. “La aplicación del régimen de seguridad social corresponde al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que es una entidad autónoma con personalidad jurídica, patrimonio y funciones propias; goza de exoneración total de impuestos, contribuciones y arbitrios, establecidos o por establecerse. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social debe participar con las instituciones de salud en forma coordinada”.

Se destaca, por lo que se refiere a las universidades, la SCC de 7 de octubre de 1993, de la que resulta, efectivamente, que más que gozar de exenciones tributarias, tienen “inmunidad”: “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”⁹².

Existen muchos criterios clasificatorios de los impuestos, pero en el presente caso interesa especialmente aquella que los agrupa en directos e indirectos que en forma muy simple definen MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO, señalando que son directos los impuestos cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse a cargo de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor; en estos casos el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador somete a gravamen. Por el contrario, son indirectos cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo del impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquella; en estos casos las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador exige el ingreso, posibilitando que los contribuyentes exijan a estos últimos el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos⁹³.

GARCÍA VIZCAÍNO, al distinguir los impuestos directos e indirectos, utiliza distintos criterios clasificatorios y así, desde el punto de vista económico de la traslación e incidencia, son impuestos directos los que no pueden ser trasladados, e impuestos indirectos los que sí son trasladables. Desde la perspectiva administrativa, son

92 SCC de 7 de octubre de 1993 (expediente 17-93, Gaceta 30).

93 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *op. cit.*, pág. 35.

directos los recaudados conforme a listas o padrones, atento a que gravan periódicamente situaciones con cierta perdurabilidad (por ejemplo, el impuesto a la renta), en tanto que los indirectos no se incluyen en listas, porque gravan actos o situaciones accidentales como los consumos.

Por la exteriorización de capacidad contributiva, los impuestos son directos cuando extraen el tributo inmediatamente del patrimonio o del rédito, considerados como expresión de capacidad contributiva; e indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o la transferencia de riqueza, tomados como presunción de la existencia de capacidad contributiva. Si se aprecian desde la situación estática o dinámica de la riqueza gravada, los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independientemente de su uso, al haberse verificado la condición general consistente en su manifestación inmediata (patrimonio, producto o renta de los edificios, etc.), en tanto que los indirectos no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto se verifiquen algunas de las otras circunstancias que las leyes de impuestos hayan previsto como una manifestación mediata de ella (consumo, inversión patrimonial, sucesión hereditaria, etc.). Finalmente, desde una perspectiva pragmática, elimina este criterio toda referencia a la capacidad contributiva, mencionando cuáles son impuestos directos e indirectos, existiendo, en principio, acuerdo en considerar como directos a los impuestos a la renta y al patrimonio, y como indirectos a los impuestos al consumo y a las transacciones⁹⁴.

En términos generales, por lo que a la carga tributaria guatemalteca se refiere, se puede afirmar con Mynor CABRERA que ésta es una de las más bajas de América Latina, a pesar de haberse incrementado de 7,5% del PIB en 1990 a 12,1% para 2007. Los niveles de la presión tributaria se encuentran muy por debajo de países desarrollados, a pesar de que la participación en el PIB del nivel de imposición general a los bienes de consumo es similar al de los países del mundo desarrollado. La diferencia radica en

94 GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, 1996, págs. 75-77. Un criterio parecido sigue T. GRANADOS al clasificar los impuestos en directos e indirectos: ver GRANADOS, T., *op. cit.*, págs. 17-18.

el desempeño de la imposición a los patrimonios y de la renta, especialmente la renta personal. Los impuestos directos han significado, en promedio, alrededor del 25% de la recaudación, mientras que los indirectos el 75% restante, aunque en el período 2004–2007, los impuestos directos elevaron su participación al 28% de la recaudación.

Por su parte, durante los últimos años el impuesto al valor agregado (IVA) neto de devoluciones ha alcanzado casi el 50% de la recaudación tributaria total, como efecto combinado de una mejor gestión del cobro de este impuesto, producto de las últimas reformas de fortalecimiento de la Administración Tributaria y de la reducción en la participación en la estructura tributaria del resto de gravámenes indirectos. Esta reducción es principalmente evidente en la captación de los derechos arancelarios a la importación y de los impuestos selectivos al consumo de tabaco y a la distribución de bebidas. Cuando se adiciona a los ingresos tributarios de la Administración Central la recaudación del impuesto único sobre inmuebles (IUSI) realizada por los gobiernos locales, la presión tributaria se incrementa levemente, lo cual, se aproxima en su definición al Gobierno General. Al incluir a las contribuciones a la Seguridad Social en la definición de carga tributaria, ésta apenas se incrementa en alrededor de 1,6% del PIB en el período 1995–2007. Esto se debe a que la cobertura del Seguro Social en Guatemala es muy baja. Para el año 2006, tan solo el 25,6% de la población económicamente activa es cotizante del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS– (estimaciones basadas en datos del Instituto Nacional de Estadística –INE– y del IGSS)⁹⁵.

1. Impuestos directos

Se incluyen en Guatemala entre los impuestos directos: el impuesto sobre la renta (ISR), el impuesto sobre productos financieros, el impuesto de solidaridad y el impuesto único sobre inmuebles (IUSI).

95 CABRERA, M.: *La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala*. CEPAL, División de Desarrollo Económico. Serie Macroeconomía del Desarrollo, número 89. Santiago de Chile, 2009, pág. 14.

A. Impuesto sobre la renta

El ISR es un impuesto directo que tiene las características siguientes: la unidad contribuyente es el negocio, se grava la renta territorial, el sistema es de carácter cédular, las rentas del capital cuentan con un trato más favorable que las otras fuentes gravables, entre los más relevantes. En cuanto a las tendencias recientes de este impuesto en los años recientes podrían resumirse en: intentos de simplificar el impuesto, una alta dependencia de impuestos mínimos denominados “temporales” y una debilidad en la base del impuesto, la cual se estaría erosionando por el otorgamiento de esquemas preferenciales. Algunas medidas adicionales en el ISR de empresas, como la restricción al reconocimiento de los costos y deducciones en el régimen optativo, y en otros impuestos como las retenciones del IVA, también produjeron incrementos importantes en la recaudación tributaria. Sin embargo, estas medidas constituyen mecanismos de adelanto de los ingresos, creándose dificultades en el mediano plazo, situación que no se produce en el régimen general del ISR⁹⁶.

El impuesto sobre la renta se rige por la **Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República (LAT)**, a cuyo tenor se decreta un impuesto sobre toda renta obtenida en el territorio nacional (art. 3 LAT) por las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonio que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determinan de conformidad con lo que establece el presente libro (art. 1 LAT) gravándose, según su procedencia: 1) las rentas de las actividades lucrativas; 2) las rentas del trabajo; 3) las rentas del capital y las ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro (art. 2 LAT).

96 *Ibid.*, págs. 21 y 27.

La LAT contiene, por lo que interesa aquí, exenciones generales para: las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país; los centros educativos privados, como centros de cultura⁹⁷; y las rentas que obtengan las iglesias exclusivamente por razón de culto. No se encuentran comprendidas dentro de esta exención las rentas provenientes de actividades lucrativas tales como librería, servicios de estacionamiento, transporte, tiendas, internet, comedores, restaurantes y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades⁹⁸ (art. 8, números 2, 3 y 5 LAT).

Según el artículo 11 LAT, están exentas del impuesto: 1) las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes⁹⁹. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades. 2) Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, las rentas provenientes de operaciones con terceros sí están gravadas.

97 La exención es exclusivamente para las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas (art. 8-3 LAT).

98 Las personas que de conformidad con la Constitución o la Ley gocen de exención del Impuesto Sobre la Renta, deben igualmente inscribirse y acreditar tal calidad ante la Administración Tributaria. (Art. 7 –Inscripción de contribuyentes– del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria (ISR), Acuerdo Gubernativo 213-2013).

99 El art. 11 LAT, en su numeral 1 cita: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias.

Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas¹⁰⁰. Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos¹⁰¹, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del periodo a que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del 5% de la renta bruta, ni de un monto máximo de quinientos mil Quetzales (500,000.00) anuales, en cada periodo

100 Artículo 19 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria (ISR), Acuerdo Gubernativo 213-2013. Deducción por donaciones. Para que proceda la deducción de las donaciones estipuladas en el artículo 21, numeral 22 de la Ley, deben cumplirse las condiciones establecidas en dicha norma y poseer documento contable que compruebe el ingreso de la donación a la entidad beneficiaria. Además, el donante deberá contar con la copia de la solvencia fiscal del donatario, a que se hace referencia en el artículo 57 "A" del Código Tributario, emitida en el mismo periodo fiscal al que corresponde el gasto.

Artículo 57 "A" CTR.- Solvencia fiscal (Este artículo se adicionó por el art. 38 del Decreto 4-2012). La solvencia fiscal es el documento por medio del cual la Administración Tributaria hace constar que a la fecha de su expedición, un contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado los adeudos tributarios líquidos y exigibles. Este documento no prejuzga que el contribuyente hubiere determinado su obligación tributaria en forma correcta ni limita que la Administración Tributaria pueda fiscalizar dichos periodos.

La Administración Tributaria determinará los requisitos, características y demás condiciones necesarias para su obtención. El plazo para la emisión de la solvencia es de ocho días hábiles contados a partir del día siguiente de recibida la solicitud.

En caso no proceda la emisión de la solvencia fiscal, se emitirá una constancia en la que se señalen los deberes formales o adeudos pendientes de cumplimiento.

Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y demás entidades estatales que tienen a su cargo la regulación, autorización, control o fiscalización de la prestación de servicios públicos, establecerán la periodicidad con que el contribuyente que preste tales servicios deberá presentar la solvencia fiscal.

La solvencia fiscal será requisito indispensable para desempeñarse como auxiliar de la función pública aduanera y tributaria.

101 El art. 15 LONGD, al referirse a las donaciones establece que en los casos en que reciban donaciones, cualquiera que sea su destino, las organizaciones no gubernamentales deberán extender a nombre de las personas donantes recibos que acrediten la recepción de las donaciones, en formularios autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

de liquidación definitiva anual. En caso de donación en especie, además del porcentaje y monto señalado, la deducción por este concepto no puede exceder del costo de adquisición, producción o construcción, no amortizado o depreciado, del bien donado, según corresponda a la fecha de la donación¹⁰² (art. 21, numeral 22 LAT).

Por su parte, el artículo 72 LAT, al tratar de la base imponible de las personas individuales, indica que tales personas pueden deducir de su renta las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas; las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en el párrafo anterior, no pueden exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta; y las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.

B. Impuesto sobre productos financieros

Entre los impuestos directos ha figurado el que gravaba los **productos financieros**, de conformidad con la **Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto Número 26-95 del Congreso de la República (LIPF)**, de conformidad con la cual estaban obligadas al pago del impuesto las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país que obtuvieran ingresos por concepto de intereses, con excepción de las personas sujetas

102 El artículo 23 LAT, sin embargo, señala como costos y gastos no deducibles: s) El monto de las donaciones realizadas a asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos que no estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley o que no cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria.

a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos (art. 3 LIPF); estando exentos del impuesto, por lo que interesa al presente trabajo, las universidades y centros educativos legalmente autorizados para funcionar en el país y las cooperativas legalmente autorizadas, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus asociados (art. 9 b) y c) LIPF).

El impuesto de productos financieros dejó de existir como consecuencia de la derogación de la LIPF y sus reformas operada por el artículo 180-2 LAT, a partir de la vigencia del impuesto sobre la renta contenido en el libro I de esta última ley citada, es decir, el 1 de enero de 2013 (art. 181 LAT), por lo que las exenciones que afecten a las rentas de capital serán las establecidas en el Libro I de la LAT, al regular el impuesto sobre la renta.

C. Impuesto de solidaridad

El impuesto de solidaridad se rige por la **Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República**, que señala en su artículo 3 que constituye hecho generador del impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta Ley¹⁰³.

Están exentas del impuesto de solidaridad, en lo que interesa al presente trabajo, las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país; las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales

103 Se establece un impuesto de solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos (art. 1 LIS).

de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención (art. 4, párr. 1 letras b) y e)).

D. Impuesto único sobre inmuebles (IUSI)

Fue creado en 1987 por el Decreto Número 62-87, siendo una de sus innovaciones el mecanismo del *autoavalúo*. En 1994 se reformó el impuesto (Decreto Número 57-94), otorgando su administración a las municipalidades que así lo solicitaran. Esta modificación provocó que las municipalidades de forma progresiva se hayan hecho cargo de la administración de este impuesto (para 1995 solamente 10 municipalidades administraban el IUSI, mientras que en 2007, su cantidad ascendía a 233, el 70% de 332 gobiernos locales). En 1997, se aprobó una nueva Ley del IUSI, mediante el Decreto Número 122-97, el cual establecía una nueva base de cálculo, el impuesto dejaría de ser *ad valorem* para convertirse en uno de tipo impositivo basado en la extensión de los terrenos y construcciones en el área urbana y solamente sobre el terreno en el área rural. Sin embargo, este impuesto no pudo ser implementado, debido a protestas populares, por lo que tuvo que ser derogado y el Decreto Número 15-98 reinstaló el IUSI *ad valorem*, como existía anteriormente, sin intereses resarcitorios, con algunas variantes y fortaleciendo la descentralización del impuesto hacia los gobiernos locales¹⁰⁴.

La Ley del IUSI establece un impuesto único anual sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República (art. 1 LIUSI), siendo sujetos pasivos del impuesto las personas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado (art. 8 LIUSI).

104 CABRERA, M., *op. cit.*, págs. 29-30.

Por lo que se refiere a las exenciones contempladas en la LIUSI, el artículo 12 señala que están exentos por los bienes inmuebles que posean, además de Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades, las misiones diplomáticas y consulares y los organismos internacionales de los que Guatemala forme parte: la Universidad de San Carlos de Guatemala y demás universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país; las entidades religiosas debidamente autorizadas, siempre que los bienes inmuebles se destinen al culto que profesan, a la asistencia social o educativa y que estos servicios se proporcionen de manera general y gratuita; los centros educativos privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudio; los colegios profesionales; la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco; y los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país.

2. Impuestos indirectos

Se regulan en Guatemala los siguientes impuestos de carácter indirecto: impuesto al valor agregado (IVA), impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, derechos arancelarios de importación (DAI), impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas isotónicas deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, impuesto específico a la distribución del cemento, impuesto de tabacos y sus productos, impuesto a la distribución de petróleo crudo y derivados del petróleo e impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos.

A. Impuesto al valor agregado (IVA)

Se encuentra regulado en la **Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República (LIVA)**, que grava los hechos generadores que impliquen sustancialmente incremento de valor (art. 3 LIVA), pero estableciendo una serie de exenciones que se contiene en el

artículo 7 LIVA¹⁰⁵, que por lo que aquí interesa, se concretan en las importaciones de bienes muebles que efectúen las cooperativas, federaciones y confederaciones legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de aquellas (numeral 1 a) artículo 7 LIVA). Esas misas cooperativas no cargarán el IVA cuando efectúen venta y prestación de servicios a asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, aunque sí deben cargar el impuesto cuando realicen operaciones con terceros, salvo que se trate de cooperativas de crédito, en cuyo caso también estarán exentas las operaciones que realicen con terceras personas no asociadas (arts. 7-5 LIVA).

Están también exentas del IVA las donaciones y aportes 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 (arts. 7-9 LIVA); los pagos por los derechos de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos (arts. 7-10 LIVA) y 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 (arts. 7-13 LIVA).

Además de las exenciones genéricas, referidas anteriormente, la ley prevé exenciones específicas en su artículo 8 LIVA, que

105 Sin embargo, el artículo 10 del RLIVA, en cuanto a la acreditación del impuesto para actos gravados, realizados por contribuyentes exentos, exige que los contribuyentes a que se refiere el art. 7 de la Ley y otros que por disposición legal, realicen ventas o presten servicios tanto gravados como exentos, acreditarán el impuesto que hubieren pagado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para producir el ingreso gravado. Cuando no puedan determinar a través de sus registros contables la parte de los gastos que corresponde a cada fuente de ingresos, el impuesto que paguen a sus proveedores deberán distribuirlo proporcionalmente entre el total de ventas y prestación de servicios gravados y exentos.

por el objeto de este trabajo se concretan en que no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios: 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 tenga autorizados por la autoridad competente¹⁰⁶; 2) las universidades autorizadas para funcionar en el país¹⁰⁷; y 3) la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.

Por su parte, el artículo 9 LIVA dispone que las personas enumeradas en el artículo anterior están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio¹⁰⁸, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria¹⁰⁹. Respecto a las importaciones que realicen estas personas, deberán solicitar previamente y cada vez, a la Administración Tributaria, resuelva si procede la exoneración; y una vez emitida la resolución que autorice cada exención y la franquicia respectiva, la Administración Tributaria no aplicará el impuesto y, por lo tanto, las personas exentas no deberán emitir constancia de exención por la importación autorizada (art. 9, párr. 2 LIVA). Para el control de las exenciones, la Administración Tributaria autorizará y notificará el uso de un documento que identifique a los beneficiarios, el cual tiene como objeto que éstos puedan identificarse ante terceros como titulares del derecho de exención (art. 9, párr. 3 LIVA).

106 Este artículo 8, numeral 1, fue reformado por el art. 151 de la LAT.

107 En relación con los centros educativos y universidades autorizadas para funcionar en el país, el artículo 12 del RLIVA ordena que deberán inscribirse como contribuyentes para todas las actividades que realicen y presentar la declaración a que se refiere el art. 40 de la Ley, por las ventas realizadas o los servicios prestados, sean gravados o exentos.

108 Los contribuyentes que vendan o presten servicios a las personas indicadas en el art. 8 de la Ley, declararán como gravados dichos ingresos y en una casilla aparte, acreditarán el monto de las constancias de exención que fueron emitidas (art. 15 del RLIVA).

109 El RLIVA, en los artículos 13 y 14 regula todo lo relativo a las constancias de exención y a los informes que, en relación con éstas, se ha de presentar ante la Administración Tributaria.

B. Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

Grava los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en la **Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República** (arts. 1 y 2 LITF), siendo sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento (art. 3 LITF).

Además de las exenciones de carácter objetivo contenidas en el artículo 11 de la LITF, ésta contempla exenciones subjetivas en su artículo 10, señalando que están exentos del impuesto los documentos que contengan actos o contratos gravados, realizados por: la Universidad de San Carlos de Guatemala y las otras universidades autorizadas para operar en el país; los establecimientos educativos privados que realicen planes y programas oficiales de estudios, así como los autorizados como experimentales, cuando el pago del impuesto les corresponda; las asociaciones, fundaciones o instituciones de asistencia pública o de servicio social a la colectividad, culturales, gremiales, científicas, educativas, artísticas o deportivas; sindicatos de trabajadores, asociaciones solidaristas e instituciones religiosas¹¹⁰, siempre que estén autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro, que en ninguna forma distribuyan utilidades o dividendos entre sus asociados o integrantes y que sus fondos no los destinen a fines distintos a los previstos en sus estatutos o documento constitutivo; y, finalmente, todos los actos y contratos realizados por las

110 Para efectos de lo previsto en el numeral 4 y exceptuando a las personas exentas por mandato expreso de la ley, se debe solicitar previamente al Ministerio de Finanzas Públicas la declaración correspondiente, acreditando los requisitos señalados en el inciso anterior, antes de emitir la resolución respectiva. En cuanto a las personas que por mandato expreso de la ley estén exentas del impuesto, es requisito indispensable para gozar de la exención, que en el documento de que se trate se deje constancia de la disposición legal que las exime del pago. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos; la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gocen de exención (art. 10, párr. 2 y 3 de la LITF).

cooperativas, federaciones y confederación de cooperativas entre sí y con sus asociados. Sin embargo, los actos y contratos que realicen con terceros pagarán el impuesto establecido en esta ley (art. 10, párr. 1 numerales 2, 3, 4 y 5 LITF).

C. *Derechos arancelarios de importación (DAI)*

En cuanto a los derechos arancelarios de importación (DAI), el Arancel Centroamericano de Importación está constituido por el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) y los correspondientes derechos arancelarios de importación (DAI). Se destaca en este campo el **Convenio sobre Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, suscrito por Guatemala el 27 de diciembre de 1984**, en virtud del cual los Estados contratantes establecen un nuevo Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, que responderá a las necesidades de la reactivación y reestructuración del proceso de integración económica centroamericana, así como a las de su desarrollo económico y social (art. 1), que estará constituido por: el Arancel Centroamericano de Importación, formado por los rubros con los derechos arancelarios que aparecerán en el Anexo “A”; la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, contenida en el Anexo “B” y su Reglamento; el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento; y las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras comunes que se deriven de este Convenio (art. 3)¹¹¹.

Por lo que se refiere a los derechos arancelarios, toda importación de mercancías al territorio aduanero de cualquiera de los Estados contratantes está sujeta al pago de los derechos arancelarios establecidos en el Arancel, los cuales se expresarán en términos *ad valorem*, salvo lo prescrito en el capítulo V del Convenio, que se

111 La LAT, en su Libro III, artículos 119-149, contiene la Ley Aduanera Nacional, que fundamentalmente trata las infracciones aduaneras, y que en su art. 120 (definiciones), señala en su numeral 2, que se entiende por legislación aduanera el ordenamiento jurídico que rige al sistema aduanero, que comprende al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, leyes nacionales, reglamentos y demás normativa aplicable a la materia.

refiere a las franquicias y exenciones (art. 17), habiendo convenido los Estados parte que no otorgarán franquicias o exenciones de derechos arancelarios a la importación excepto en los casos siguientes: del menaje de casa para las personas domiciliadas que hayan estado ausentes del país los 24 meses anteriores a su regreso definitivo; de las mercancías amparadas a normas de convenios regionales e internacionales vigentes; o a leyes nacionales relativas a fines o actividades distintas de la industria manufacturera a que se refiere el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales y sus Protocolos; de las mercancías que se importen para el desarrollo de actividades artesanales, pequeña industria e industrias de exportación a terceros países; para actividades debidamente calificadas, que autorice el Consejo; y de las mercancías originarias del país, objeto de reimportación sin transformación alguna dentro del plazo de tres años (art. 21 párr. primero).

Asimismo, los Estados contratantes podrán autorizar la suspensión de derechos arancelarios en sus respectivos territorios, para las mercancías aceptadas en importación o exportación temporal de acuerdo con la legislación aduanera, pudiendo prorrogarse sucesivamente los plazos por periodos iguales a los autorizados originalmente. Cada Estado contratante emitirá las reglamentaciones pertinentes (art. 21, párr. segundo y tercero).

D. Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas, destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas e impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada

Por lo que se refiere a las bebidas, en Guatemala la distribución de éstas se encuentra gravada por dos tipos de impuestos diferentes, dependiendo de que se trate de bebidas alcohólicas, destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, que están sujetas a la **Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, Decreto Número 21-2004**, que presenta como hecho generador el

momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, de las bodegas o centros de almacenamiento o de acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional (art. 3 de la Ley), regulando, como exenciones de pago: a) las importaciones o internaciones de las bebidas descritas en esta ley, que efectúen los organismos internacionales, a los que de acuerdo a los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado exención de impuestos; y b) las exportaciones o reexportaciones de las bebidas descritas en esta ley (art. 4 de la Ley).

Pero cuando se trata de la distribución de bebidas gaseosas, isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas o de agua natural envasada, entonces es de aplicación la **Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Decreto Número 9-2002, del Congreso de la República**, que grava la distribución de este tipo de productos tanto si son de producción nacional o importados (art. 1 de la Ley), estando exentas las importaciones o internaciones de este tipo de bebidas que efectúen los organismos internacionales a los que se les haya otorgado exención de impuestos, de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre éstos y el Gobierno de Guatemala; y las exportaciones o reexportaciones de este tipo de bebida cuya distribución está gravada por la ley (art. 6).

E. Impuesto a la distribución del cemento

Otro de los impuestos de carácter indirecto existentes en Guatemala es el que afecta a la distribución del cemento, que se encuentra regulado por la **Ley del Impuesto Específico a la Distribución del Cemento, Decreto Número 79-2000 del Congreso de la República**, en la que se grava la distribución de cemento de cualquier clase, tanto de producción nacional

como importado, que se distribuya en el territorio nacional, en bolsas, a granel o “clinker” (art. 1 de la Ley), estableciendo la exención del pago de este puesto para: a) las personas individuales o jurídicas que gocen de exención o exoneración de impuestos, por mandato constitucional; b) los organismos internacionales que gocen de exención o exoneración de impuestos conforme a tratados y convenios internacionales aprobados por el Congreso de la República y ratificados por el presidente de la República; y c) las exportaciones o reexportaciones de cualquier clase de cemento (art. 7 de la Ley).

F. Impuesto sobre tabacos y sus productos

En referencia al gravamen tributario establecido sobre el tabaco y sus productos, el impuesto se encuentra contenido en la **Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto Número 61-77 del Congreso de la República**, cuyos objetivos eran refundir en un solo cuerpo legal las diversas disposiciones legales en la materia y facilitar a los productores de tabaco el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, asegurando el ingreso tributario de esta actividad económica (considerando primero y segundo de la ley). El régimen impositivo se encuentra en el capítulo V de la ley, artículos 22 a 37, fijándose un impuesto que grava los cigarrillos elaborados a máquina (art. 22 de la ley) y las manufacturas del tabaco (arts. 32 y 33 de la ley). Únicamente se establece una exención de carácter objetivo, no causando el impuesto los cigarrillos elaborados a mano (art. 28 de la ley).

G. Impuesto sobre la distribución de petróleo y combustibles

Por otro lado, y en relación al impuesto indirecto que grava la distribución del petróleo y combustibles derivados, es de aplicación la **Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto Número 38-92 del Congreso de la República**, que establece un impuesto que los grava, tanto si son de origen guatemalteco, como si son procesados en el país y que se distribuyan dentro de sus fronteras (art. 1 de la Ley), estableciendo como exentos los

productos afectos destinados a: a) las instituciones y organismos que gocen de exención de impuestos por mandato constitucional; b) las misiones diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de la República, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones otorguen igual tratamiento como reciprocidad; y c) los organismos internacionales de carácter público o privado que operen en el país, en la realización de actividades de beneficio social o de apoyo a la gestión pública y el desarrollo económico y social, siempre que los respectivos convenios o contratos aprobados por ley, así lo establezcan (art. 5 de la Ley).

H. Impuesto a la circulación de vehículos

Como último impuesto indirecto a contemplar, se cita el que se refiere a la circulación de vehículos, que es objeto de regulación en dos normas tributarias diferentes. En primer lugar, se cita el impuesto específico a la primera matriculación de vehículos automotores terrestres, contemplado en el libro II, artículos 108 a 118, de la **Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República**.

En segundo lugar, el impuesto anual que grava la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, contenido en la **Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94 del Congreso de la República**¹¹². Conforme a esta ley, se establece un impuesto anual sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y el espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado (art. 1), estando exentos del mismo, de conformidad con lo que preceptúa el artículo 21 de la Ley¹¹³, y por lo que a este trabajo interesa: la

112 La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, ha sido reformada, en los artículos 10 a 20, por el Libro V de Reformas al Decreto Número 70-94 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, artículos 159 a 169.

113 Numerales 2 y 7 del art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94, precepto que fue reformado por el art. 5 del Decreto Número 40-95 del Congreso de la República, de reforma de la ley citada.

Universidad de San Carlos de Guatemala y las demás universidades cuando usen placas de la serie oficial, así como los proyectos y programas de cooperación y asistencia prestada por otros Estados, organismos internacionales y organizaciones no gubernamentales extranjeras que tengan celebrados convenios por conducto del Ministerio de Relaciones Exteriores o contratos operativos con entidades del Gobierno de la República y las organizaciones no gubernamentales que por disposición legal específica estén exoneradas del pago total de impuestos; así como los funcionarios y expertos, que no sean guatemaltecos o extranjeros residentes, de estos programas y proyectos, que utilizarán placas con siglas “MI”.

3. Otros impuestos

Se cita, bajo este epígrafe, el impuesto que grava las herencias, legados y donaciones, sujetas en Guatemala a tributación de acuerdo con lo preceptuado en la **Ley del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto Número 431-47 del Congreso de la República**, en cuyo artículo 1 se establecen los supuestos en que se causará el impuesto, señalando su artículo 2 que el pago de iguales o distintos impuestos en el extranjero, sobre bienes ubicados en la República, no exime a los interesados creados por la presente ley, con lo que se está permitiendo una doble tributación de carácter internacional.

Por lo que se refiere a las exenciones, en cuanto interesa a este trabajo, dispone la ley que no causan el impuesto: las herencias, legados y donaciones hechos a favor del Estado, de los municipios, de la Universidad Autónoma de San Carlos o de la Universidad Popular¹¹⁴ (arts. 14-5); las herencias, legados y donaciones hechas a favor de los establecimientos de beneficencia (arts. 14-7); las fundaciones instituidas con fines benéficos o culturales, siempre que sean de carácter estrictamente nacional y radicadas en el país (arts. 14-11).

114 La Ley fue dada el primero de octubre de mil novecientos cuarenta y siete, año tercero de la Revolución. El proceso revolucionario estalló el 20 de octubre de 1944 (VV.AA. Compendio de Historia de Guatemala 1944-2000 (Gustavo Berganza, Ed. Gral.). ASÍES Asociación de Investigación y Estudios Sociales. 1ª ed. Guatemala, 2004, págs. 4 a 7).

CONCLUSIONES

El objetivo fundamental de este trabajo de investigación era conocer bajo qué enfoque se tratan en Guatemala las entidades u organizaciones no lucrativas englobadas en lo que se ha dado en denominar Tercer Sector. Constituía también objetivo del trabajo saber el tratamiento que en este país se da al “lucro” de referidas entidades u organizaciones; si se destaca la “actividad no lucrativa” (*non-profit organizations*) o, por el contrario, prima la idea de la “carencia de ánimo de lucro” (*not-for-profit organizations*), y es que en función del enfoque que se dé a la “lucratividad” estarán concebidas por el Estado guatemalteco las exenciones y bonificaciones a las que las entidades del Tercer Sector se pueden haber hecho acreedoras. Se parte de la creencia hipotética de que en Guatemala se toman en consideración las organizaciones no lucrativas, a las que beneficia con exenciones y bonificaciones fiscales, desde un enfoque que se corresponde más con el tradicional anglo-norteamericano (entidades *non-profit organizations*) que con el europeo franco-belga de la economía social; y que es determinante el criterio de la finalidad no lucrativa (*not-for-profit*) para que dichas entidades puedan gozar del derecho a la exención o bonificación tributaria.

Tomando en consideración lo expuesto en el marco teórico y de referencia del presente estudio se ha llegado a las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- En cuanto a la corriente seguida en Guatemala para la conformación del Tercer Sector, se señala que desde el enfoque de las organizaciones *non-profit* (NPO), típico del ámbito anglo-norteamericano, es fundamental, como se señaló, la definición “*estructural-operacional*” del Tercer Sector aportada por SALAMON y ANHEIER, plasmada en todos los estudios sobre Tercer Sector, según la cual las entidades, pese a su diversidad, comparten cinco características que hacen posible considerarlas como un sector: estar organizadas formalmente, ser privadas, ausencia de ánimo de lucro, gozar de capacidad de autocontrol institucional de sus actividades y contar con algún grado de participación voluntaria. Este enfoque excluye del Tercer Sector a todas

aquellas organizaciones que distribuyen beneficios, en cualquier forma, a las personas o entidades que las han creado, controlan o financian; además, el enfoque NPO exige que las organizaciones del Tercer Sector no tengan finalidad lucrativa (*not-for-profit*), es decir, que no se hayan creado con el objetivo principal de generar beneficios ni de obtener una rentabilidad financiera. El enfoque de las organizaciones de *non-profit* (NPO) viene enmarcado en las tradiciones filantrópica y caritativa, siendo las fundaciones y las *charities* anglosajonas sus organizaciones más representativas.

Las Naciones Unidas han publicado un Manual sobre las instituciones sin ánimo de lucro en el sistema de cuentas nacionales (NPIs Handbook, 2003), identificando a un amplio y heterogéneo conjunto de entidades no lucrativas, que revisten una gran variedad de formas legales, mayoritariamente asociaciones y fundaciones, y se crean para el logro de muy diversos objetivos. Pero, en estricta aplicación del criterio de “*no lucratividad*”, el NPIs Handbook excluye de su ámbito de estudio y análisis a organizaciones tan significativas como las cooperativas, las mutuas y las empresas sociales.

Por otra parte, de acuerdo con la definición dada por el Comité Económico y Social Europeo (CESE) al conjunto de la economía social, sus actores quedan identificados en dos grandes subsectores: el subsector de mercado o empresarial y el subsector de productores no de mercado, según se vio; pudiendo identificar siete características comunes: 1) son privadas; 2) están organizadas formalmente; 3) tienen autonomía de decisión; 4) disfrutan de libertad de adhesión; 5) la eventual distribución de beneficios o excedentes se realiza de acuerdo con la actividad que éstos realizan con la entidad; 6) ejercen una actividad económica; y 7) son organizaciones democráticas. Las instituciones de la economía social que cumplen con estas características son las: cooperativas, mutualidades, asociaciones, a las que se pueden agregar las fundaciones, pues si bien no obedecen la característica de control democrático por parte de sus miembros, dado que es un patrimonio y no se conforma de socios, es incluida entre las entidades que integran la economía social por el Comité Consultivo

de la Comisión Europea de las Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CMAF).

En Guatemala, de acuerdo con el artículo 2 de la LONGD, las posibilidades de constituir ONG es amplísima, pudiendo abarcar los intereses culturales, educativos, deportivos, servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, sin fines de lucro, pudiéndose realizar, de conformidad con el portal del MINFIN, una clasificación amplia de las organizaciones que integran el Tercer Sector, en función de los recursos públicos que pueden incluir, que incluye: 1) asociaciones sin fines de lucro, integradas por a) asociaciones civiles (con fines deportivos, políticos, económicos, religiosos, sociales, profesionales, etc.), b) comités para obras de recreo o beneficio social, c) patronatos, y d) fundaciones; 2) asociaciones gremiales: constituidas por colegios profesionales y sindicatos (que comprende sindicatos como organizaciones empresariales o patronales); 3) asociaciones comunitarias o de vecinos, que se conforman con: asociaciones de vecinos, asociaciones comunitarias para el desarrollo, asociaciones de las comunidades de los pueblos indígenas, COMUDES, COCODES, COEDUCAS y juntas escolares; 4) organizaciones no gubernamentales para el desarrollo (ONGD), en cuya clasificación entran las asociaciones civiles, fundaciones y ONG propiamente dichas; y 5) organizaciones lucrativas, bajo cuyo epígrafe están las cooperativas y sociedades civiles.

Tomando en cuenta lo anteriormente expuesto parece claro que en Guatemala, el Tercer Sector se asemeja, en su composición, más al propio de la economía social que al NPO, típico de la tradición anglosajona, ya que, además de asociaciones y fundaciones, que se integran en ambos sistemas, se incluyen los colegios profesionales, los sindicatos, asociaciones comunitarias o de vecinos, que se conforman con: asociaciones de vecinos, asociaciones comunitarias para el desarrollo, asociaciones de las comunidades de los pueblos indígenas y cooperativas, que son propias del sistema de economía social (aunque no se incluyen las entidades mutualistas), más que del anglosajón.

SEGUNDA.- Por lo que se refiere específicamente a la norma que sirve de base al Tercer Sector en Guatemala, señalar que la LONGD de 2003, resulta una norma pobre, que se sirve del término más popular (ONG) para intentar contener en el mismo la más variopinta serie de instituciones, que pueden revestir las formas de asociaciones, fundaciones y también las de ONG, haciendo de estas últimas organizaciones, además del género, la especie, lo que planteó, incluso, dudas en torno a la constitucionalidad de sus artículos 7, inciso a) (requisitos de constitución) y 16 (fiscalización), resolviendo la CC, en sentencia de 15 de enero de 2004, que no existe un solo tipo o modalidad de creación, inscripción y funcionamiento de entidades privadas de naturaleza civil.

TERCERA.- En relación con la cuestión de si las entidades integrantes del Tercer Sector deben ser entidades no lucrativas (*non-profit organizations*) o dicho sector se conforma con organizaciones o entidades sin ánimo de lucro (*not-for-profit organizations*), se pudo estudiar en el marco teórico del trabajo, al tratar el aspecto de la “lucratividad”, que existen dos acepciones del carácter no lucrativo de una entidad: la primera, en base al sentido finalista del carácter no lucrativo, pone el énfasis en la persecución de objetivos diferentes al de lucro, entendido éste como maximización de la obtención de beneficios al objeto de ser repartidos entre los propietarios de los factores productivos invertidos, preferentemente capitales; en este contexto procedería hablar de ‘entidades sin fines de lucro’ (*not-for-profit organizations*). La segunda acepción del carácter no lucrativo es la que pone énfasis en la existencia de unas reglas organizativas, distributivas y restrictivas del comportamiento de la entidad. Estas reglas se sintetizan en el conocido principio de no distribución de beneficios (PNDB), que establece la prohibición de distribuir los eventuales beneficios obtenidos por la entidad entre los individuos que la controlan o entre aquellos que son sus propietarios legítimos, debiendo ser reinvertidos, en todo caso, en la actividad ordinaria de la propia entidad, pudiendo hablarse, entonces, de ‘organizaciones no lucrativas’ (*non-profit organizations*).

Es esta segunda acepción de la “*no lucratividad*” la que suele retener la literatura anglosajona del *nonprofit*, siendo la más extendida en la actualidad, a raíz del proyecto coordinado desde la Universidad Johns Hopkins, de Salamon y Anheier.

En Guatemala, el artículo 18 LONGD, al establecer la prohibición de distribuir dividendos, dispone que las ONG son personas jurídicas no lucrativas que tienen prohibición expresa de distribuir dividendos, utilidades, excedentes, ventajas o privilegios a favor de sus miembros, pudiendo realizar todas las operaciones de lícito comercio que permitan las leyes y en tal forma obtener recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines, lo que permite alinear al país entre los que consideran que las instituciones integradas en el Tercer Sector son entidades no lucrativas (*non-profit organizations*), no exigiéndose, por tanto, que se trate de entidades sin fines de lucro (*not-for-profit organizations*). Sin embargo, como se verá en conclusiones posteriores, es otra la realidad nacional.

CUARTA.- En lo relativo a la situación del Tercer Sector desde la perspectiva tributaria, en cuanto se refiere a las exenciones subjetivas, significar que esas son las que en el presente trabajo interesan, puesto que afectan a las entidades que se integran en el Tercer Sector. En este sentido, la Constitución guatemalteca, según ya se examinó, exime del pago de impuestos, arbitrios y contribuciones a una serie de instituciones, en favor de las cuales establece lo que se ha dado en denominar una “inmunidad tributaria”. Tales instituciones son: las entidades religiosas, en cuanto se refiere a los inmuebles que destinan al culto, educación y asistencia social (art. 37, párrafo tercero CPRG), los centros educativos privados (art. 73, párrafo primero, inciso final, CPRG), las universidades (art. 88 CPRG), la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco (art. 92 CPRG) y, por último, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (art. 100, párrafo tercero CPRG). En el caso de las universidades, la exención o inmunidad que les concede la CPRG es tan absoluta y rigurosa que las libera 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 (SCC de 7 de octubre de 1993), por lo que pudiera plantearse la situación de que tales instituciones crearan empresas o entidades de carácter lucrativo dentro de su seno, que quedarían exentas de cualquier tipo de impuesto.

QUINTA.- En lo referente al alcance de las exenciones tributarias, cabe decir que, pese a lo dispuesto en el artículo 18 LONG, señalado en la conclusión tercera anterior, todo el sistema se ve afectado por el nuevo ISR derivado de la LAT, ya que, a pesar de reconocer exenciones de carácter subjetivo para las universidades siempre (dando cumplimiento al mandato del art. 88 CPRG) para los centros educativos privados, como centros de cultura, limitándose la exención, en este caso, a las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente, según resulta del artículo 8 LAT; y para las rentas que obtengan las iglesias exclusivamente por razón de culto, el art.11 LAT, viene a trastocar todo el sistema, toda vez que deja exentas del ISR, el más importante a estos efectos, 1) las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes (se incluyen como tales entes a los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas o el desarrollo de comunidades indígenas) y 2) las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades en el desarrollo de actividades

lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades; y de igual manera están gravadas las rentas obtenidas por las cooperativas provenientes de operaciones con terceros. Así las cosas, el sistema que se había considerado aplicable en Guatemala a la luz del artículo 18 LONGD, que era el propio de las organizaciones no lucrativas (*non profit organizations*), pasa ahora, por aplicación del art 11 LAT, aplicable al ISR, a ser el propio de organizaciones sin ánimo de lucro (*not-for-profit organizations*), lo que quiere decir que únicamente estarán exentas aquellas rentas que las entidades del Tercer Sector obtengan por vía de donaciones o por actividades de voluntariado, pero estarán sujetas a tributación cualesquiera actividades de lícito comercio que les permitan las leyes para obtener recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines (con la prohibición expresa de distribuir dividendos, utilidades, excedentes, ventajas o privilegios a favor de sus miembros). Con ello ha quedado reducido el campo de actuación de estas organizaciones del Tercer Sector que, pese a la función social y de cooperación con el gobierno de la nación que realizan, ven limitada su capacidad de acción en base a los recursos que puedan obtener de donaciones o voluntariado (actividades filantrópicas y de mecenazgo que no se regulan adecuadamente en Guatemala), o por vía de aportaciones que les haga el propio gobierno por vía presupuestaria.

SEXTA.- Vacío legal en orden a la regulación del mecenazgo y el voluntariado. En efecto, después de comprobar cómo, pese a lo señalado en el artículo 18 LONGD, el artículo 11 LAT hace que se desmorone la estructura *non profit organizations* en favor de la *not-for-profit organizations*, es decir, primando a las organizaciones “sin ánimo de lucro”, se aprecia que en relación con las “donaciones” y “aportaciones voluntarias” que se puedan hacer a este tipo de organizaciones existe un vacío legal que permita su desarrollo, quedando tan sólo las normas referentes a exenciones fiscales, esta vez de carácter objetivo, para las personas físicas y jurídicas en cuanto a las aportaciones de esta naturaleza que realicen en favor de organizaciones de esta naturaleza, con límites

de hasta el 5% de la renta bruta, con monto máximo de quinientos mil quetzales (500,000.00) anuales (arts. 21-22 LAT), salvo que se trate de universidades y demás entidades comprendidas en el artículo 88 CPRG, que no tienen límite.

SÉPTIMA.- Financiación de estas instituciones. La falta de una regulación específica que incentive el “mecenasgo”, sumada a la necesidad de que las organizaciones del Tercer Sector deban ser, si desean tener un tratamiento fiscal propio, “entidades sin ánimo de lucro”, hace que la fuente de financiación más importante que les queda es la que se obtiene a través de los presupuestos del Estado, con lo que se evidencian el “clientelismo” y, en muchos casos, las “corruptelas” a la que esta fórmula puede llevar.

OCTAVA.- En orden a la hipótesis inicialmente planteada, cabe concluir que, de conformidad con todo lo expuesto, no es cierto que Guatemala siga la corriente anglosajona en orden a las organizaciones que integran el Tercer Sector, considerando más adecuado señalar que sigue el criterio de la economía social. Sin embargo, y pese a que desde la perspectiva de la legislación de las organizaciones no gubernamentales (LONGD, de 2003) pareciera que se toman en consideración las organizaciones no lucrativas, finalmente, por imperativo de la LAT (año 2012), se impone el criterio de admitir únicamente, salvo los supuestos de inmunidad señalados, a las organizaciones sin ánimo de lucro, lo que se constituye un retroceso para el Tercer Sector si se toma en consideración la legislación vigente en 2003.

REFERENCIAS

1. Bibliográficas

- 1.1 BORDALLO MONTALVO, L.: Exenciones Tributarias e Impuestos Locales. [Tesis doctoral]. Universitat Pompeu-Fabra. Departament de Dret. Àrea de Dret Financer i Tributari. Barcelona, 2006, disponible en línea en e-repositori upf: <http://repositori.upf.edu/handle/10230/11867>.
- 1.2 CABRA DE LUNA, M.A.: “El derecho de fundación en la Constitución”. CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 47, noviembre, 2003.
- 1.3 CABRERA, M.: La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala. CEPAL, División de Desarrollo Económico. Serie Macroeconomía del Desarrollo, número 89. Santiago de Chile, 2009.
- 1.4 CALVO ORTEGA, R.: “Hacia un nuevo Derecho Tributario”. FORO, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales. Nueva Época, núm. 0, 2004.
- 1.5 CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L.: “Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas”. CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 37, abril 2001.
- 1.6 CRESPO A., M. A.: Lecciones de Hacienda Pública Municipal. Caracas, marzo 2010. Ubicación electrónica: <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/index.htm>.
- 1.7 GARCÍA VIZCAÍNO, C.: Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1996.
- 1.8 GRANADOS, T.: El compendio. Ediciones Fiscales, S.A., 2ª ed., Guatemala, 2013.
- 1.9 HERRANZ DE LA CASA, J.M.: La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas. [Tesis Doctoral]

Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias de la Información. Departamento de Periodismo III. Madrid, 2006, disponible en línea en. E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es/11539/>.

- 1.10 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F.: Derecho Tributario. Editorial Aranzadi, S.A. 13ª ed. Navarra, 2008.
- 1.11 MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS: Tercer Informe Sobre la Política Fiscal en Guatemala: Cierre Preliminar 2008 y Perspectivas 2009. Guatemala, febrero 2009.
- 1.12 VV.AA. Compendio de Historia de Guatemala 1944-2000 (Gustavo Berganza, Ed. Gral.) ASÍES Asociación de Investigación y Estudios Sociales. 1ª ed. Guatemala, 2004.

2. Legales

- 2.1 Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Constituyente, 31 de mayo de 1985.
- 2.2 Código Civil, Decreto Ley Número 106 del Congreso de la República.
- 2.3 Código Municipal, Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República.
- 2.4 Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República.
- 2.5 Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.
- 2.6 Convenio sobre Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, suscrito por Guatemala el 27 de diciembre de 1984.
- 2.7 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República.

- 2.8 Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República.
- 2.9 Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, Decreto Ley Número 62-91 del Congreso de la República.
- 2.10 Ley de Consejos de Desarrollo Urbano y Rural, Decreto Número 11-2002 del Congreso de la República.
- 2.11 Ley de Educación Nacional, Decreto Legislativo Número 12-91 del Congreso de la República.
- 2.12 Ley General de Cooperativas, Decreto Número 82-78 del Congreso de la República.
- 2.13 Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, Decreto Número 21/2004 del Congreso de la República.
- 2.14 Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Decreto Número 9-2002 del Congreso de la República.
- 2.15 Ley del Impuesto Específico a la Distribución del Cemento, Decreto Número 79-2000 del Congreso de la República.
- 2.16 Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto Número 38-92 del Congreso de la República.
- 2.17 Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República.
- 2.18 Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto Número 26-95 del Congreso de la República.
- 2.19 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República.

- 2.20 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98 del Congreso de la República.
- 2.21 Ley del Impuesto del Valor Agregado, Decreto Número 27-1992 del Congreso de la República.
- 2.22 Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto Número 2-2003 del Congreso de la República.
- 2.23 Ley del Registro Nacional de las Personas, Decreto Número 90-2005 del Congreso de la República.
- 2.24 Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94 del Congreso de la República.
- 2.25 Ley de Supresión de Exoneraciones, Decreto Número 117-1997 del Congreso de la República.
- 2.26 Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto Número 61-77 del Congreso de la República.
- 2.27 Reglamento para la Aprobación de los Estatutos, Reconocimiento de Personalidad Jurídica y Funcionamiento de los Consejos Educativos Públicos, Acuerdo Gubernativo Número 202-2010 del Ministerio de Educación.
- 2.28 Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles, Acuerdo Gubernativo Número 512-98 del Organismo Ejecutivo.
- 2.29 Reglamento de la Ley de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural, Acuerdo Gubernativo Número 461-2002 del Organismo Ejecutivo.
- 2.30 Reglamento de la Ley General de Cooperativas, Acuerdo Gubernativo Número 7-79 del Ministerio de Economía.
- 2.31 Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta,

Acuerdo Gubernativo Número 213-2013 del Organismo Ejecutivo.

- 2.32 Reglamento de la LIVA, Acuerdo Gubernativo Número 5-2013 del Ministerio de Finanzas Públicas.

3. Electrónicas

- 3.1 E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es>.
- 3.2 MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS, disponible en: <http://www.minfin.gob.gt/>.
- 3.3 UNIVERSITAT POMPEU FABRA, e-repositori: <http://repositori.upf.edu>

4. Otras referencias

- 4.1 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 18 de diciembre de 2012 (expediente 2836-2012, Gaceta 106).
- 4.2 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 19 de octubre de 2011 (expediente 964-2011, Gaceta 102).
- 4.3 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 11 de febrero de 2011 (expediente 4119-2010, Gaceta 99).
- 4.4 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 2 de diciembre de 2010 (expediente 2377-2009, Gaceta 98).
- 4.5 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 2 de noviembre de 2010 (expedientes acumulados 957-2009 y 1051-2009; Gaceta 98).
- 4.6 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 28 de enero de 2010 (expediente 4592-2009; Gaceta 95).
- 4.7 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 17 de noviembre de 2009 (expediente 2436-2009, Gaceta 94).
- 4.8 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 5 de noviembre de 2009 (expediente 2531-2008, Gaceta 94).

- 4.9 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 29 de julio de 2009 (expediente 4048-2008, Gaceta 93).
- 4.10 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 23 de julio de 2009 (expediente 3785-2008, Gaceta 93).
- 4.11 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 8 de julio de 2009 (expediente 1210-2007, Gaceta 93).
- 4.12 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 29 de enero de 2009 (expediente 3832-2007, Gaceta 91).
- 4.13 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 3 de diciembre de 2008 (expedientes acumulados 2947 y 3108-2008, Gaceta 90).
- 4.14 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 13 de mayo de 2008 (expediente 2951-2006, Gaceta 88).
- 4.15 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 24 de abril de 2008 (expediente 775-2007, Gaceta 88).
- 4.16 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 27 de septiembre de 2007 (expediente 1201-2006, Gaceta 85).
- 4.17 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 1 de junio de 2006 (expediente 2243-2005, Gaceta 79).
- 4.18 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 7 de abril de 2006 (Expediente 2775-2005, Gaceta 80).
- 4.19 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 6 de marzo de 2006 (expediente 2061-2005, Gaceta 79).
- 4.20 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 8 de febrero de 2005 (expediente 1432-2004; Gaceta 75).
- 4.21 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 30 de septiembre de 2004 (expediente 232-2004, Gaceta 73).
- 4.22 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 15 de enero de 2004 (expediente 538-2003; Gaceta 71).

- 4.23 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 23 de octubre de 2003 (expediente 456-2002, Gaceta 70).
- 4.24 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 23 de octubre de 2003 (expedientes acumulados 1060 y 1064-2003, Gaceta 70).
- 4.25 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 18 de septiembre de 2003 (expediente 1098-2003, Gaceta 69).
- 4.26 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 31 de julio de 2003 (expediente 641-2003, Gaceta 69).
- 4.27 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 5 de febrero de 2002 (expediente 1233-2001, Gaceta 63).
- 4.28 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 5 de febrero de 2001 (expediente 471-2000, Gaceta 59).
- 4.29 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 29 de marzo de 2001 (expediente 1200-00, Gaceta 59).
- 4.30 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 10 de mayo de 2000 (expediente 829-98, Gaceta 56).
- 4.31 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 16 de diciembre de 1999 (expedientes acumulados 615 y 642-1999).
- 4.32 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 17 de febrero de 1998 (expediente 1270-96).
- 4.33 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 10 de diciembre de 1997 (expediente 1434-1996, Gaceta 46).
- 4.34 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 11 de septiembre de 1996 (expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-1996, Gaceta 41).
- 4.35 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 29 de agosto de 1996 (Expediente 889-95, Gaceta 41).

- 4.36 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 20 de junio de 1996 (expediente 533-1995, Gaceta 40).
- 4.37 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 28 de septiembre de 1995 (expediente 167-1995, Gaceta 37).
- 4.38 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 31 de agosto de 1995 (expediente 259-1993, Gaceta 37).
- 4.39 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 3 de noviembre de 1994 (expediente 205-94, Gaceta 34).
- 4.40 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 8 de febrero de 1994 (expediente 231-1993, Gaceta 31).
- 4.41 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 7 de octubre de 1993 (expediente 17-93, Gaceta 30).
- 4.42 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 23 de febrero de 1993 (expediente 284-1992, Gaceta 27).
- 4.43 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 2 de septiembre de 1992 (expediente 183-92; Gaceta 25).
- 4.44 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 6 de agosto de 1992 (expedientes acumulados 217 y 221-1991, Gaceta 25).
- 4.45 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 16 de junio de 1992 (expediente 141-92, Gaceta 24).
- 4.46 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 6 de agosto de 1991 (expediente 34-91, Gaceta 21).
- 4.47 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 18 de julio de 1991 (expedientes acumulados 42, 43 y 52-1991, Gaceta 21).
- 4.48 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 28 de julio de 1989 (Expediente 93-89, Gaceta 13),
- 4.49 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 3 de febrero de 1989 (expediente 182-1988, Gaceta 11).

- 4.50 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 30 de diciembre de 1987 (expediente 162-1987, Gaceta 6).
- 4.51 Opinión consultiva de la Corte de Constitucionalidad de 17 de septiembre de 2010 (expediente 3174-2010, Gaceta 97).
- 4.52 Opinión consultiva de la Corte de Constitucionalidad 21 de junio de 1996 (expediente 682-96, Gaceta 40).

ABREVIATURAS

CC.- Corte de Constitucionalidad.

CCG.- Código Civil de Guatemala, Decreto Ley Número 106 del Congreso de la República.

CIAT.- Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios de 1997.

CM.- Código Municipal, Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República.

COCODES.- Consejos Comunitarios de Desarrollo.

COEDUCAS.- Comités Educativos.

COMUDES.- Consejos Municipales de Desarrollo.

CPRG.- Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Constituyente, 31 de mayo de 1985.

CT.- Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República.

CTAL.- Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de 1967

CTR.- Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

ISFLSH.- Instituciones sin fines lucrativos al servicio de los hogares.

INACOP.- Instituto Nacional de Cooperativas.

ISR.- Impuesto sobre la renta.

LAT.- Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

LCODES.- Ley de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural, Decreto Número 11-2002 del Congreso de la República.

LCPO.- Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, Decreto Ley Número 62-91 del Congreso de la República.

LEN.- Ley de Educación Nacional, Decreto Legislativo Número 12-91 del Congreso de la República.

LGC.- Ley General de Cooperativas, Decreto Número 82-78 del Congreso de la República.

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

LIPF.- Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto Número 26-95 del Congreso de la República.

LITF.- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República.

LIUSI.- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98 del Congreso de la República.

LIVA.- Ley del Impuesto del Valor Agregado, Decreto Número 27-1992 del Congreso de la República.

LONGD.- Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto Número 2-2003 del Congreso de la República.

MINFIN.- Ministerio de Finanzas.

NPO.- Non Profit Organization.

ONG.- Organización no gubernamental.

ONGD.- Organización no gubernamental para el desarrollo.

ONL.- Organización no lucrativa.

PNDB.- Principio de no distribución de beneficios.

RIAC.- Reglamento de Inscripción de Asociaciones Cíviles, Acuerdo Gubernativo Número 512-98 del Organismo Ejecutivo.

RLVA.- Reglamento de la LIVA, Acuerdo Gubernativo Número 5-2013 del Ministerio de Finanzas Públicas.

SCC.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad.

VVAA.- Varios autores.



Esta publicación fue impresa en los talleres gráficos de Editorial Serviprensa, S.A. en el mes de agosto de 2015. La edición consta de 800 ejemplares en papel bond beige 80 gramos.

Asesoría:

Coadyuvar con los catedráticos y estudiantes en el proceso de enseñanza-aprendizaje. Particularmente, apoyar la elaboración de tesis, orientando el desarrollo de la investigación para que la misma constituya un aporte a la ciencia y cultura jurídico-social del país.

Consultoría:

Proporcionar apoyo técnico a personas y entidades que lo requieran o lo necesiten, sobre asuntos jurídicos y sociales, aplicando las experiencias obtenidas en las investigaciones.

Difusión:

Compartir con todos los sectores de la sociedad las investigaciones realizadas, con el objeto de participar activamente en la creación de una bibliografía que analice y aporte soluciones a los actuales problemas jurídicos y sociales.

Instituto de Investigaciones
Jurídicas –IIJ–
Universidad Rafael Landívar
Campus Central,
Vista Hermosa III, zona 16
Edificio “O”, 2º. Nivel, O-214
Apartado Postal 39-C, Ciudad
de Guatemala, Guatemala
01016.

Tel.: (502) 2426-2626;

Ext. 2551.

Fax: (502) 2426-2595

Correo electrónico: ijj@url.edu.gt

Página electrónica: www.url.edu.gt

En el presente trabajo, el Mgtr. Enrique Fernando Sánchez Usera engloba bajo el término de “Tercer Sector” a las entidades sin fines de lucro, gremiales, comunitarias o de vecinos, así como las organizaciones no gubernamentales y determinados tipos de organización, como las cooperativas y las sociedades civiles. El autor se enfoca en el tratamiento que la legislación tributaria le da a estas entidades, abarcando a los impuestos directos (como el impuesto sobre la renta –ISR–), indirectos (como el impuesto al valor agregado –IVA–) y otros (impuesto de herencias, legados y donaciones). Específicamente, se enfoca en las exenciones fiscales que las leyes contemplan para las mismas, así como las diferencias que existen en el tratamiento de los distintos tipos de entidades que conforman el Tercer Sector en Guatemala.

Enrique Fernando Sánchez Usera es estudiante del Doctorado en Derecho por la Universidad Rafael Landívar y la Universidad del País Vasco; Maestría en Derecho Económico Mercantil por la Universidad Rafael Landívar, 2007; Licenciado en Derecho, Universidad de Deusto (Bilbao, España), 1978. Se desempeñó como: secretario general de CEOE-CEPYME Cantabria; coordinador jurídico del Banco Español de Crédito (BANESTO); socio de Asesores Legales y Financieros; gerente general de Arcillas Europeas, S.A. Actualmente es director de investigación y ejes transversales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar. Catedrático de las Universidades: Rafael Landívar (Guatemala), del Istmo (Guatemala), McGeorge School of Law de la Pacific University (Sacramento, California), en su programa de verano en La Antigua. Abogado del Tribunal Eclesiástico de Guatemala.



Instituto de Investigaciones Jurídicas
Universidad Rafael Landívar
IIJ/URL

Cuaderno de estudio número 135
Guatemala, 2015

