

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



**INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS
ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES**

CARLOS HUMBERTO ZAPETA RODRÍGUEZ

GUATEMALA, MARZO DE 2007.

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

**INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE
LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARLOS HUMBERTO ZAPETA RODRÍGUEZ

previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, marzo de 2007.

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV: Br. José Domingo Rodríguez Marroquín
VOCAL V: Br. Edgar Alfredo Valdez López
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN
TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
Vocal: Lic. Héctor España Pinetta
Secretario: Lic. Juan Carlos Godínez

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Ricardo Alvarado Sandoval
Vocal: Licda. Patricia Cervantes de Gordillo
Secretaria: Licda. Celia Lizett Ordóñez Rubio

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo, para la elaboración de tesis de licenciatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.)

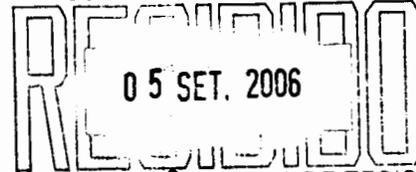
Marcelino Ixén Ajú

Abogado y Notario
Colegiado No. 4862

12 Avenida 11-52, Zona 1
Ciudad de Guatemala, C. A.



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES



Hora: _____
Firma: _____

Licenciado:

BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Su Despacho

Señor Decano:

De manera atenta y respetuosamente me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento de la designación como consejero de CARLOS HUMBERTO ZAPETA RODRÍGUEZ, de fecha veintiséis de enero de dos mil seis, en la elaboración de su trabajo de tesis denominada "INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES"

El sustentante Carlos Humberto Zapeta Rodríguez divide su trabajo en cinco capítulos, el primero versa sobre los antecedentes de las organizaciones no gubernamentales en Guatemala. El segundo trata sobre nociones generales sobre la tributación. El tercero describe el sistema tributario dentro del ámbito de las ONG's. El cuarto se refiere al procedimiento de fiscalización, control, supervisión y recaudación tributaria. El quinto, permite realizar un estudio de los resultados obtenidos del trabajo de campo, utilizando las herramientas metodológicas adecuadas, para el cumplimiento de los objetivos propuestos en la presente investigación, el análisis permite reflejar los resultados a través de gráficas con su debida interpretación.

La investigación de tesis en general, revela estudio, inmersión absoluta en la materia objeto de análisis, preocupación y experiencia. Expone conclusiones y recomendaciones congruentes con el trabajo se apoya en bibliografía general y especializada que estimo adecuada

Por lo expuesto, APRUEBO, como CONSEJERO ASESOR, el trabajo de tesis del Bachiller Carlos Humberto Zapeta Rodríguez cumple satisfactoriamente los requisitos reglamentarios propios del fin para el cual fue escrito, sin perjuicio de lo que al respecto puede opinar el revisor de tesis, que para el efecto designe.

Con muestra de mi más alta consideración y respecto, me suscribo del señor Decano

MARCELINO IXEN AJU
ABOGADO Y NOTARIO



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, siete de septiembre de dos mil seis.

Atentamente, pase al (la) **LICENCIADO (A) RAFAEL FRANCISCO CETINA GUTIÉRREZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (la) estudiante **CARLOS HUMBERTO ZAPETA RODRÍGUEZ**, Intitulado: **"INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


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

cc. Unidad de Tesis
MTCL/slh



Lic. RAFAEL FRANCISCO CETINA GUTIERREZ

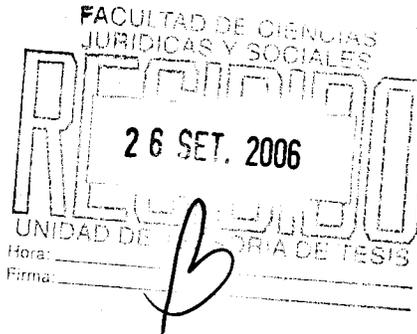
ABOGADO Y NOTARIO



6 Avenida "A" 20-28, Zona 1
Tel.Fax: 223-24554
Guatemala, C.A.

Guatemala, 25 de septiembre 2006

Señor Decano de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Su Despacho



Señor Decano:

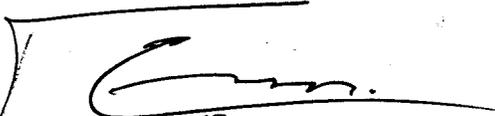
En atención a la designación que se sirviera hacerme para revisar el trabajo de tesis del Bachiller CARLOS HUMBERTO ZAPETA RODRÍGUEZ, denominado "INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES", me permito rendir a usted el respectivo dictamen.

El trabajo preparado por el sustentante Carlos Humberto Zapeta Rodríguez constituye un interesante estudio de las ONG's, sobre la evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de los procedimientos a seguir quienes estén interesados en iniciarse en ese tipo de entidades no lucrativas, haciéndose énfasis en la normativa específica y relacionada, así mismo, realiza un análisis de todos los requisitos necesarios para su autorización, funcionamiento, plasmándose además criterios y aspectos relacionados con la administración tributaria, contabilidad y otras obligaciones que se deben observar.

Considero que el desarrollo de la tesis a través de los diferentes capítulos tiene una interrelación que permite determinar con claridad el contenido de cada uno de los subtemas, la evaluación de la hipótesis reflejada en graficas estadísticas, plantea una respuesta lógica congruente y satisfactoria especialmente en sus conclusiones y recomendaciones.

Por lo expuesto, anteriormente y en mi calidad de revisor de tesis emito **DICTAMEN FAVORABLE**, en virtud que constituye un interesante aporte, que reúne los requisitos establecidos, previa discusión y aprobación en examen publico de tesis.

Me suscribo del señor Decano con muestras de respeto y consideración


Rafael Francisco Cetina Gutiérrez
ABOGADO Y NOTARIO
COL. 4,106



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES. Guatemala, uno de febrero del año dos mil siete-

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante **CARLOS HUMBERTO ZAPETA RODRÍGUEZ**, Intitulado "INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

MTCL/slh



DEDICATORIA

A DIOS:

Porque de tal manera amó Dios al mundo, que ha dado a su Hijo unigénito, para todo aquél que en Él cree, no muera, mas tenga vida eterna.

A MIS PADRES:

Santiago Zapeta
María Rodríguez Chaclán de Zapeta

A MI ESPOSA:

Irma Albanés Ávila de Zapeta

A MIS HIJOS:

Ixchel Marisol
Bárbara Elizabeth
Issis Marylin
Elvis Aarón

A MIS HERMANOS:

Antonio
Rosa Marcelina
Héctor Rolando
Miguel Ángel
María Inés

A LA GLORIOSA Y TRICENTENARIA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA

A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

ESPECIALMENTE A USTED QUE ME ACOMPAÑA.

ÍNDICE

Pág

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Origen y antecedentes históricos de las organizaciones no gubernamentales en Guatemala.....	1
1.1. Importancia de las organizaciones no gubernamentales.....	2
1.2.. Concepto y definición de organizaciones no gubernamentales	7
1.2.1 Concepto de organizaciones no gubernamentales.....	7
1.2.2 Definición de organización no gubernamental.....	7
1.3. Naturaleza de las organizaciones no gubernamentales	8
1.4. Características generales de las organizaciones no gubernamentales.....	10
1.5. Objetivos de las organizaciones no gubernamentales	11
1.6. El marco legal de las organizaciones no gubernamentales	12

CAPÍTULO II

2. Nociones generales sobre la tributación en el ámbito guatemalteco	17
2.1. Obligaciones del Estado	17
2.1.1. Derechos	17
2.1.2. Obligaciones.....	18
2.2. La tributación.....	19
2.3. La tributación guatemalteca en el presente siglo	21
2.3.1. Aspectos relevantes de la evolución tributaria; en la última década de la administración fiscal en América Central.....	22
2.3.2. El tributo, definición doctrinaria y legal.....	23
2.3.3. Obligaciones tributarias	25
2.3.4. Elementos de la relación jurídica tributaria en Guatemala según las leyes tributarias	25
2.3.5. La Administración Tributaria.....	31
2.3.6. Cumplimiento a las obligaciones tributarias.....	31

CAPÍTULO III

3.	De las organizaciones no gubernamentales en el sistema tributario dentro del ámbito guatemalteco.....	33
3.1.	Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo	33
3.1.1.	Entidades que comprenden el término organización no gubernamental.....	33
3.1.2.	Según preceptos de la Ley Específica de Organizaciones No Gubernamentales, podrán constituirse como organizaciones	33
3.1.3.	Siglas obligatorias a incluir en su denominación	34
3.1.4.	Requisitos para constituir una organización no gubernamental.....	34
3.1.5.	Requisitos mínimos de los estatutos.....	35
3.1.6.	Registro y autorización de libro de actas	35
3.1.7.	Obligación de llevar contabilidad.....	36
3.1.8.	Forma correcta de operar los libros contables.....	38
3.1.9.	Tratamiento en el caso de las donaciones.....	39
3.1.10.	Fiscalización de las organizaciones no gubernamentales.....	40
3.1.11.	Actividades que pueden realizar las organizaciones no gubernamentales, para obtener recursos	41
3.1.12.	Causas de disolución	41
3.1.13.	Liquidación de una organización no gubernamental.....	42
3.1.14.	Destino del patrimonio.....	43
3.1.15.	Obligaciones conforme la Ley del Impuesto Sobre la Renta	43
3.1.16.	Fiscalización de las donaciones de las organizaciones gubernamentales.....	45
3.1.17.	Obligación de practicar retenciones a empleados	46
3.1.18.	Obligaciones conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado	47
3.1.19.	Exención del Impuesto al Valor Agregado, por servicios que prestan las organizaciones no gubernamentales	47

3.1.20.	Obligación conforme a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel de Protocolo	48
3.1.21.	Obligaciones conforme a la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.....	48
3.1.22.	Obligaciones conforme a la Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros.....	49
3.1.23.	Obligaciones laborales	50
3.1.24.	Otras obligaciones no tributarias.....	51
3.2	La administración financiera de las organizaciones no gubernamentales.....	51
3.2.1.	El proceso de administración financiera en las organizaciones no gubernamentales.....	52
3.2.2.	Informes financieros a las agencias donantes.....	54
3.3	Esquema para la creación y legalización de las organizaciones no gubernamentales	55
3.3.1.	Marco constitucional.....	55
3.3.2.	Marco de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo.....	55

CAPÍTULO IV

4.	Estrategias y procedimientos de fiscalización y recaudación tributaria en el ámbito de las organizaciones no gubernamentales	57
4.1.	Aplicación de controles	57
4.2.	Sistema de reportes de los contribuyentes no lucrativos	58
4.2.1.	Recaudación general de impuestos	58
4.2.2.	Recaudación por impuesto específico.....	58
4.2.3.	Recaudación por ubicación geográfica del contribuyente.....	59
4.2.4.	Cuadro comparativo de comparación.....	59
4.2.5.	Control del cumplimiento de las obligaciones formales...	59
4.3.	Detectación del incumplimiento de los contribuyentes no lucrativos	59
4.3.1.	Verificación de contribuyentes omisos.....	59

4.4.	Informes de análisis estratégicos.....	60
4.4.1	Planes de presencia fiscal masivo y auditorías de campo a organizaciones no gubernamentales.....	60

CAPÍTULO V

4.	Evaluación, revelación e interpretación de resultados de la investigación.....	69
	CONCLUSIONES.....	85
	RECOMENDACIONES	89
	BIBLIOGRAFÍA	93

INTRODUCCIÓN

Es innegable el protagonismo que han tenido las organizaciones no gubernamentales en Guatemala, en la últimos años, siendo de gran importancia, en virtud que han fomentado y fortalecido el desarrollo social, económico, educativo, derechos humanos. Características que reflejan la naturaleza heterogénea de sus objetivos, como parte de la sociedad civil.

El auge manifestado, al fomentar el desarrollo de proyectos de carácter comunitario, especialmente en los pueblos indígenas, educación, pequeñas industrias de índole artesanal, apoyo a las mujeres viudas del conflicto armado interno, ha permitido trasladar su participación en la administración, planificación y ejecución de proyectos, percibiendo recursos estatales de algunas entidades del Estado.

La pretensión del planteamiento del tema de la investigación, es señalar el incumplimiento de las obligaciones tributarias de las organizaciones no gubernamentales, establecidas como entidades no lucrativas e inscritas en los registros respectivos; obligaciones que se generan desde el momento que se establece el vínculo jurídico tributario, entre la administración tributaria como sujeto activo y las ONG's, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, de ahí el origen del cumplimiento del deber tributario.

En la comprobación de la hipótesis se determinó que existe incumplimiento de obligaciones tributarias, tales como: no solicitar en tiempo la exención de impuestos, posterior a la inscripción de la entidad, falta o actualización de nombramiento de representante legal, carencia de inscripción en los registros respectivos, no llevar contabilidad completa y, por supuesto, falta de autorización y habilitación de libros principales de contabilidad y documentos internos. Lo anterior constituye un breve resumen de incumplimientos tributarios.

El presente trabajo, analiza las diferentes leyes tributarias a que están afectas las ONG's, así como su ley específica, Decreto 2-2003, Ley de Organizaciones No

Gubernamentales para el desarrollo; también se nutrió con acepciones doctrinales, el marco teórico se fundamentó en bibliografía de tesis de autores nacionales, que han tratado dichos temas en diferentes disciplinas académicas.

El trabajo se divide en cinco capítulos, el primero versa sobre los antecedentes de las organizaciones no gubernamentales en Guatemala, elabora conceptos, su naturaleza, características, objetivos y marco legal. El segundo capítulo trata sobre nociones generales sobre la tributación, definiciones, los sujetos de la relación jurídica tributaria, el hecho generador de la obligación, los agentes de recepción de impuestos, las bases imponibles y la administración tributaria y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El tercer capítulo describe el sistema tributario dentro del ámbito de las ONG's, trata aspectos relacionados con la constitución y organización, la denominación social, requisitos de constitución, estatutos, inscripción en los registros respectivos, control contable, operatoria del sistema contable, la habilitación y autorización de libros principales de contabilidad, informes financieros (balance general, estados de resultados y otros), tratamiento fiscal, prohibición de distribución de dividendos, de disolución y liquidación de las organizaciones. El cuarto capítulo se refiere al procedimiento de fiscalización, control, supervisión y recaudación tributaria, aplicación de controles, recaudación general de impuestos, control de incumplimiento de obligaciones formales y tributarias, informes de análisis estratégicos, planes de presencia fiscal masivos, auditorías de campo, agilización y mejoramiento de recaudación de impuestos a través del sistema bancario, evaluación del cumplimiento de las obligaciones formales y tributarias de las ONG's. El quinto capítulo permite realizar un estudio de los resultados obtenidos del trabajo de campo, utilizando las herramientas metodológicas adecuadas para el cumplimiento de los objetivos propuestos en la presente investigación, el análisis permite reflejar los resultados a través de gráficas con su debida interpretación de las mismas.

Finalmente, se incorpora un apartado de conclusiones y recomendaciones que son el fruto de la investigación y se encuentran enlazados con todo lo tratado.

CAPÍTULO I

1. Origen y antecedentes históricos de las organizaciones no gubernamentales en Guatemala

En Guatemala se ha generalizado el nombre de organizaciones no gubernamentales, las primeras organizaciones no gubernamentales se crearon durante los años setenta, definieron sus líneas de acción entre el estudio de la realidad nacional, la formación dirigencial y promocional, el estímulo de un crecimiento económico entre los sectores más desposeídos principalmente a través de cooperativas.

El contexto sociopolítico de Guatemala además de turbulento, ha sido especialmente imprevisible, sin embargo, puede mencionarse que tal condición no ha colocado en peligro la sobrevivencia de las entidades. Pero probablemente ha afectado su consolidación e identidad como sector, ciertamente, existen no pocas experiencias de organizaciones no gubernamentales que, en un momento determinado han sido objeto de agresión política o han sido golpeadas a sus bases prácticamente desaparecieron como institución. El estatus institucional a pesar de la crisis de turbulencia en Guatemala se esta desarrollando para defender ese estatus o acomodarse a los efectos de situaciones estratégicas. En 1989 se estimaba en 700 los organismos no gubernamentales nacionales e internacionales que trabajaban en el país. De ellos, sólo el 5% dirigía su acción hacia mujeres.

En 1991 existían veinticuatro entidades nacionales con actividades hacia mujeres, catorce especializadas en el trabajo con y para mujeres, y diez con un programa para la mujer. Cerca de un tercio fue creado antes de 1965 y más de la mitad nació con posterioridad a 1976. Entre estos organismos, diecinueve desarrollan programas de acción y sólo cinco de investigación. La mayoría dirige su acción a poblaciones tanto rurales como urbanas, cinco se concentran en sectores urbanos y dos en áreas rurales.

Los principales objetivos declarados son el desarrollo organizacional y/o la lucha por los derechos femeninos y la educación y capacitación. Las actividades desplegadas, sin embargo, muestran un amplio abanico que se repite independientemente de los objetivos señalados: promoción de proyectos productivos, apoyo en salud y nutrición, asistencia legal, capacitación y asesoría técnica.

Mención especial merecen aquellas instituciones surgidas de las propias mujeres. Entre ellas la Fundación para el Desarrollo de la Mujer (FDM) (1981), dedicada al establecimiento de proyectos generadores de ingresos para mujeres, la Fundación Dolores Bedoya de Molina (1983), integrada por maestras y profesionales, que impulsó la iniciativa regional "Mujeres Centroamericanas en Pro de la Igualdad, la Paz, el Desarrollo y la Solidaridad" y el Instituto de la Mujer María Chinchilla.

También en el seno de organizaciones sindicales se crearon programas para mujeres, como el Grupo Femenino Pro Mejoramiento Familiar (1986) y el Grupo de Mujeres para Asuntos Familiares (1987).

Cinco organismos no gubernamentales internacionales desarrollan en el país programas hacia mujeres, tres de ellos con énfasis en salud, alimentación y nutrición. Dan apoyo, igualmente, a microempresas, capacitación, realizan alfabetización y asistencias diversas. Estas instituciones intentan paliar, al menos en parte, las carencias de la población que vive en condiciones de pobreza y marginalidad.

1.1 Importancia de las organizaciones no gubernamentales:

Desde 1985, con el inicio de la etapa conocida como de retorno a la constitucionalidad y con la cual se anunció el fin de los gobiernos militares, se viene creando un movimiento de doble dirección:

Por una parte, el ejército, como la principal instancia rectora de los asuntos públicos antes de 1985, comienza a reestructurar el estado para crear condiciones de

gobernabilidad a largo plazo. Esta nueva visión pretende hacer funcionar el sistema político. Con mecanismos que sustituyan la antigua tendencia al uso y abuso de métodos coercitivos. En la política oficial se comienza a observar que se amplían las alianzas entre los grupos de poder; se abren espacios para una incidencia orgánica de la iniciativa privada en los asuntos públicos, y aparecen conceptos como estado de derecho, instituciones garantes del derecho, respeto a la legalidad, participación ciudadana, entre otros.

Por otra parte también se generan espacios de participación política para los ciudadanos en general. Estos espacios permiten mayor seguridad para la expresión del pensamiento y la opinión pública y ofrecen nuevas oportunidades de organización social. Crece el número de organizaciones sociales y de opiniones dirigidas a demandar del Estado una efectiva responsabilidad en la promoción de formas democráticas de participación y organización social y política y, en consecuencia, aumenta la fiscalización de los ciudadanos sobre el comportamiento de los funcionarios e instituciones públicas.

Este movimiento ha sido influido por un contexto internacional, en lo político se caracteriza por ser más receptivo a la problemática de los derechos humanos y más vigilante de las formas democráticas de gobierno; y en lo económico, promueve mayor eficacia al mercado especialmente en la asignación de recursos, con lo cual se requiere de una menor intervención estatal y de una activa participación económica de todos los agentes sociales. Como resultado de tal interacción, en Guatemala ha comenzado un debate social que está dirigido a revisar y replantear la naturaleza de las relaciones sociales existentes. En este debate aparece una nueva valoración de los roles y la intercomunicación entre el Estado y la sociedad.

Han sido realizados foros y estudios en los cuales se coincide en señalar que la sociedad civil ha sido debilitada por la excesiva concentración de poder en el Estado-ejército, y por los efectos negativos de las políticas diseñadas en el conflicto armado interno, especialmente durante el período 1954-1984 que se caracterizó por el

predominio de gobiernos militares. El ex presidente Álvaro Arzú planteaba la situación de la siguiente manera:

“Guatemala, tiene que superar un buen número de estigmas; un gobierno tradicionalmente corrupto; un sector privado del que se piensa es intransigente y retrógrado, que ha sido insensible a las necesidades del pueblo y un ejército que viola los derechos humanos. Nosotros, queremos un cambio estructural profundo y sustantivo dentro de las fuerzas armadas, y yo pienso que muchos en la propia institución lo quieren también”.

En estos encuentros también se advierte que la sociedad civil guatemalteca se nutrió de posiciones antigubernistas y radicales, las cuales descalificaban la negociación y la propuesta, para encarar y resolver por la vía del diálogo la lucha armada interna.

La inhibición a la participación ciudadana se observó también en la exclusión de las cámaras empresariales de la ejecución de las políticas económicas y sociales del Estado; incluso llegó a expresarse como prohibido e ilegal hasta antes de 1985, a las corrientes políticas de izquierda.

El proceso de paz ha sido uno de los acontecimientos que más ha permitido reflexionar sobre la importancia de establecer nuevas relaciones entre el Estado y la sociedad civil. El impacto del proceso de paz se caracteriza porque se ha creado un consenso a favor de que el Estado se convierta en una fuerza capaz de articular un pacto social entre todos los ciudadanos, gobernantes y gobernados; mientras que la sociedad civil debe expresarse como el conjunto de organizaciones no gubernamentales a partir de las cuales los ciudadanos expresan y satisfacen intereses colectivos, y puedan jugar un papel activo en influir sobre la condición de los asuntos públicos.

Todos los acuerdos de paz, consideran mecanismos para promover mayor participación de las organizaciones no gubernamentales de la sociedad civil, en el período de reconstrucción socioeconómica de la posguerra. El fortalecimiento de las

organizaciones no gubernamentales, es ahora considerada como una premisa de fortalecimiento de un Estado de derecho.

En este contexto, las partes en las negociaciones de paz llamaron a la formación de una Asamblea de la Sociedad Civil. En efecto, el Acuerdo Marco, aprobado en enero de 1994, incluyó una cláusula en la cual las partes se comprometen a promover la creación de una asamblea abierta a la participación de todos los sectores de la sociedad guatemalteca. En su cumplimiento dicha asamblea, que recibió el nombre de Asamblea de la Sociedad Civil, fue instalada en el mes de mayo del mismo año con la participación de un promedio de cinco organizaciones defensoras de derechos humanos; periodistas, organizaciones del pueblo maya, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, centros de investigación, cooperativistas, organizaciones de mujeres y microempresarios.

En la actualidad, se han retirado el sector de periodistas y el sector que abarcó a los cooperativistas, académicos y microempresarios, pero se han reinsertado la porción campesina y el sector de la población desarraigada por la guerra, y se discute la posibilidad de integrar un fragmento conformado por colegios de profesionales y universidades.

La asamblea de la sociedad civil, fue constituida para cumplir con dos funciones: a) trasladar a las partes recomendaciones y disposiciones (no vinculantes) sobre la temática sustantiva y b) conocer y avalar los acuerdos para darles el carácter de compromisos nacionales. La primera función fue concluida a los seis meses de su creación mediante la elaboración de ponencias cuyo contenido fue aprobado con el consenso de todos los sectores. Ha avalado todos los acuerdos firmados y actualmente discute si hará lo mismo con el acuerdo sobre aspectos socioeconómicos y situación agraria, firmado el 6 de mayo de 1996. Su principal incidencia ha consistido en: ofrecer a las partes un referente político sobre qué es lo que quiere la sociedad civil como resultado de la firma definitiva de la paz; pronunciarse esporádicamente sobre los

temas sustantivos; generar una experiencia abierta al diálogo, a la tolerancia y a la diversidad entre las organizaciones participantes; y realizar una campaña de cabildeo ante el gobierno, organismos financieros internacionales y gobiernos cooperantes con Guatemala para sugerir mecanismos sobre el destino, ejecución y fiscalización de los recursos financieros con los cuales se implementarán los acuerdos. Actualmente la asamblea de la sociedad civil, discute un plan estratégico en el cual contempla asumir funciones de verificación de los acuerdos; ampliar el debate sobre la paz y la reconstrucción en los Departamentos de la República y ofrecer al gobierno una cartera de proyectos para permitir que sus organizaciones miembros puedan participar en la ejecución e implementación de los acuerdos.

La asamblea de la sociedad civil, es la instancia política más beligerante en la demanda de asegurar y promover la participación de la sociedad civil en el proceso de paz y en la conformación de las comisiones mixtas gobierno-población, señaladas en los acuerdos sobre la población desarraigada y sobre los pueblos indígenas. Ahora bien, no existe un concepto único ni uniforme acerca de lo que son y quiénes son las organizaciones de la sociedad civil (OSC). Esta específica reflexión es aún débil en Guatemala.

En general, se acepta el concepto de organizaciones de la sociedad civil como integrantes de un tercer sector diferente del Estado o del sector privado cuya función es fundamentalmente lucrativa. El sector privado, los partidos políticos y el tercer sector serían los tres grandes bloques orgánicos que integran la sociedad civil. Y específicamente, los partidos políticos deberían de funcionar como canales de comunicación e intermediación entre el Estado y la sociedad.

El tercer sector estaría integrado en su mayoría por organizaciones no lucrativas que realizan actividades de interés social. Debe advertirse que existen en Guatemala interpretaciones que excluyen de la sociedad civil a los partidos políticos o al sector privado, pero lo hacen especialmente por razones ideológicas, las cuales consideran que estos dos sectores no representan los intereses de la mayoría de la

población y, por lo tanto, no sólo entran en conflicto intersectorial, sino reducen la sociedad civil al movimiento popular.

La tradición de violencia y la fragmentación social que agudizó el conflicto armado interno han provocado incluso hostilidades y desconocimiento de legítima representación entre organizaciones con diferentes posturas políticas cuyas bases sociales pertenecen a un mismo sector, tal como sucede con el sindicalismo o las organizaciones no gubernamentales (ONG's) de desarrollo.

1.2 Concepto y definición de organizaciones no gubernamentales

1.2.1 Concepto de organizaciones no gubernamentales

Organizaciones no gubernamentales, designadas por las siglas ONG's, son todas aquellas organizaciones que no forman parte de un gobierno y que no se establece en virtud de acuerdo entre gobiernos.¹

1.2.2 Definición de organización no gubernamental

El término organizaciones no gubernamentales, es una definición que, tiene la limitación de poseer conceptos muy amplios o demasiados específicos. El término comenzó a utilizarse en documentos de Naciones Unidas, designando entidades de muy variado género. La presencia de las mismas en programas de desarrollo, trabajo social, educación popular y promoción cultural, han crecido notablemente en los últimos años. Su capacidad creadora, la plasticidad y simplicidad de sus estructuras orgánicas, la firme y cierta ejecución de sus programas, no contaminadas por la arbitrariedad, improvisación o al azar, y sobre todo, su fuerza movilizadora de las organizaciones de base y de los sectores populares, dan de hecho a las organizaciones no

¹ Mendoza Zepeda, Juan Manuel. **Breve análisis relativo a la constitución y reconocimiento de la personalidad jurídica de las organizaciones no gubernamentales de desarrollo de Guatemala.** 1992, pág. 1

gubernamentales un papel muy significativo en los procesos de los países latinoamericanos.

El programa de salud también ha definido a las organizaciones no gubernamentales y es una de las más utilizadas, son organizaciones sin fines de lucro, los destinatarios de sus acciones son los sectores populares o grupos afectados por la situación socioeconómica, sus objetivos van dirigidos a solucionar parcialmente las necesidades de grupos, la metodología utilizada fomenta la participación y autogestión, y son vehículo de transferencia de tecnología y recursos

1.3 Naturaleza de las organizaciones no gubernamentales

Respecto a naturaleza jurídica de las organizaciones no gubernamentales, es necesaria enfocarla tomando en cuenta las diferentes teorías que explican su naturaleza, teorías como: de la Ficción, la Organicista, del Espíritu Colectivo, del Organismo Social, etc., no obstante, sea cual sea de éstas la teoría sustentada o admitida es de reconocer que las asociaciones no lucrativas como entes jurídicos colectivos están sujetos a derechos y obligaciones. “Existe alguna concordancia doctrinal de los estudios del derecho en reconocer que los elementos esenciales de las personas jurídicas de tipo asociativo, como lo son las asociaciones de carácter no lucrativo son: Una pluralidad de personas individuales, un fin determinado, posible y lícito, amparado por el derecho, cuyo logro se encuentra encaminado a la actividad colectiva y el reconocimiento de las entidades públicas y registros, de acuerdo al derecho objetivo vigente”.² De ahí el marco regulador, que permite enfocar a través del Decreto dos del dos mil tres del Congreso de la República de Guatemala, colateralmente el Código Civil y sin faltar la Constitución Política de La República de Guatemala.

El Artículo 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se reconoce el Derecho de Asociación indicando: Se reconoce el Derecho de la Libre

² Ibid

Asociación. Nadie está obligado a asociarse, ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación profesional.

En el Derecho Privado, es en el Código Civil, donde se reconoce la figura de este tipo de organizaciones, específicamente en el artículo 15 inciso segundo., siendo estas: asociaciones civiles, centros, clubes, consejos, cooperativas, federaciones, fundaciones, institutos, ligas, patronatos, comités, asociaciones extranjeras o fundaciones extranjeras.

En el inciso tercero regula este tipo de asociaciones, el que literalmente dice así: Las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otra orden, cuya constitución fuera debidamente aprobada por la autoridad respectiva.

Estas organizaciones como personas jurídicas, forman una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; pueden ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarias para realizar sus fines y será representada por la persona y órgano que designen las reglas de su institución, sus estatutos, reglamentos y/o la escritura social o acta notarial

El trámite burocrático fundamentado en el Código Civil, principiaba al presentarse ante el Ministerio de Gobernación solicitando la aprobación de la personalidad jurídica de una organización, ya fuere fundación o asociación. La técnica notarial era que la fundación se constituía por medio de escritura pública y la asociación por medio de acta notarial, pero ese procedimiento era lento, a veces se llevaba dos o tres años. Esto fue modificado mediante el Acuerdo Gubernativo 515-93 con lo cual el tiempo para la autorización de una institución de esta clase, se redujo a unos cuatro meses. En ese sentido, Guatemala avanzó en el trámite administrativo.

Aunado el proceso lento de inscripción y del señalamiento del mal manejo de los recursos utilizados para la persecución de los objetivos de las organizaciones no

gubernamentales, fue necesario regular las actividades de las tales organizaciones surgiendo el 24 de febrero de 2003 la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto 2-2003 del Congreso de la República de Guatemala, el cual contempla dentro de su contexto su constitución y organización, su naturaleza, finalidades, estatutos, la obligación de inscripción en los registros respectivos, pero algo muy importante la obligación de llevar contabilidad completa, inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria, así mismo que tales operaciones deben ser operadas en libros principales de contabilidad como lo son: el diario, mayor, balances y estados financieros y otros, no olvidándose el control fiscal llevada a cabo por la Superintendencia de Administración Tributaria. y la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

1.4 Características generales de las organizaciones no gubernamentales

Dentro de las características que distinguen a las organizaciones no gubernamentales para el desarrollo son las siguientes:

- Constituyen organismos autónomos de desarrollo, con personería jurídica y estructura orgánica, personal y recursos provenientes de financiación externa, sin ánimo de lucro,
- Su área de acción es el desarrollo rural y se caracterizan por su enfoque alternativo, su habilidad para desarrollar servicios con bajos costos, dar respuestas flexibles e innovadoras, trabajar con recursos humanos voluntarios y depender de financiamiento exterior.
- Una de las características básicas es que tales entidades promocionan el mejoramiento de las condiciones de la población rural, especialmente pobre. La finalidad primordial es perseguir colaboración con el gobierno y agencias internacionales y otras organizaciones no gubernamentales en identificación y movilización de organizaciones de base, para facilitar su participación en el desarrollo;
- Colaboración con el gobierno en la formulación de políticas, recolección de datos, diseño y ejecución de proyectos de desarrollo rural participativo;

- Fortalecimiento de la capacidad de liderazgo de las organizaciones locales de la población rural y capacitación de sus miembros para actividades específicas de desarrollo.
- Aportan su conocimiento y experiencia en el manejo de proyectos por administración de los recursos financieros disponibles, dentro de las instituciones del estado; derivado del mal manejo de dichos recursos.

1.5 Objetivos de las organizaciones no gubernamentales

Los principales objetivos declarados son el desarrollo organizacional y/o la lucha por los derechos de los menos favorecidos económicamente, la educación y capacitación. Las actividades desplegadas, sin embargo, muestran un amplio abanico que se repite independientemente de los objetivos señalados: promoción de proyectos productivos, apoyo en salud y nutrición, asistencia legal, capacitación y asesoría técnica.

Pero también es importante mencionar algunos objetivos específicos como los siguientes:

- Elaborar un instrumento de estudio y reflexión, desde la perspectiva de las ciencias jurídicas y sociales, que apoye el espacio de concertación ente ONGs de orientación popular.
- Analizar las estrategias y el impacto de instancias de promoción social a efecto de elaborar una base de información, acorde a las condiciones de cada país.
- Propiciar un análisis para un intercambio de la realidad a través de la experiencias de las organizaciones no gubernamentales.
- Generar algunas recomendaciones que faciliten la formulación de políticas de cooperación externa, orientadas a fortalecer las iniciativas de los organismos populares.
- Utilizar lineamientos metodológicos generales al estudio de cada investigación de acuerdo a las especialidades locales.

- Facilitar el intercambio de conocimientos, metodologías, estrategias y grado de participación en las decisiones de impacto en los gobiernos en que se desarrollan las organizaciones no gubernamentales.
- Coadyuvan al conocimiento a la gran mayoría que integra y forma parte de los pueblos indígenas al reconocimiento y aplicación de los derechos humanos de los pueblos indígenas, especialmente el derecho consuetudinario.
- Fomentan el manejo de los recursos naturales; aplicando técnicas y metodologías de conservación de la flora y fauna.
- Protegen lugares considerados como zonas sagradas respecto, a su cosmovisión.

1.6 El marco legal de las organizaciones no gubernamentales

Las organizaciones no gubernamentales están amparadas en el Derecho Constitucional, protege y promueve la libre asociación, el Artículo 34 reconoce la libre asociación, e indica que nadie puede ser obligado a formar parte de grupos o asociaciones, excepto el de colegiación profesional. Parte de la normativa jurídica que regula su funcionamiento se localiza en el Código Civil, quien las conceptúa como entes de interés público sin finalidades lucrativas.

El Código Civil distingue entre la naturaleza y el funcionamiento de una fundación respecto al de una asociación. En el concepto de asociaciones se incluyen las entidades que "promueven, ejercen y protegen intereses políticos, religiosos, económicos, sociales, culturales y profesionales. Se incluyen entre las asociaciones los patronatos y comités de utilidad y beneficio social. Las fundaciones se constituyen por escritura pública o por testamento y en su registro debe estar claro que cuentan con un patrimonio, el monto, su fines y el destino de sus recursos. Las asociaciones se crean por escritura publica que dé constancia de su creación. La escritura de constitución deberá presentarse ante el registro civil, y como consecuencia la obtención de la personería jurídica.

El Código Municipal, es otro instrumento que regula la creación de asociaciones comunitarias o de vecinos con el fin de promover el desarrollo de la comunidad. Las asociaciones y comités locales o departamentales que no tengan personalidad jurídica deberán acudir al gobernador departamental quien se limita a autorizarles la recaudación de fondos.

Previo a la aprobación de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, En 1995 el partido gobernante era el Partido de Avanzada Nacional, publicó en diciembre de 1995 (un mes antes de ganar las elecciones generales), un campo pagado en el que anunció su compromiso de promover la creación y fortalecer el funcionamiento de las organización no gubernamentales y ofreció la aprobación de una ley para la regularlas.

En su oportunidad el Partido de Avanzada Nacional y la Asociación de Entidades de Desarrollo y de Servicio No Gubernamentales de Guatemala (ASINDES), una de las principales federaciones de organizaciones no gubernamentales del país, respaldan y promueven la discusión de un anteproyecto de Ley General de Las Organizaciones No Gubernamentales sin fines de lucro. En el anteproyecto se señala que el principal problema que deriva de la inexistencia de un marco legal para la creación y funcionamiento de las organizaciones no gubernamentales, es el de la discrecionalidad con la que, tanto los funcionarios de gobierno como los de las entidades, toman las decisiones respecto a la forma en que éstas deben de operar.

Según el documento, algunos funcionarios consideran a las organizaciones no gubernamentales como "antagónicas al quehacer del Estado" y pueden restringir arbitrariamente sus funciones; mientras que estas entidades "se aprovechan de la inexistencia de un marco legal para obtener prebendas o beneficios de carácter particular sin aceptar ningún tipo de control".

Entre las nuevas propuestas legales contenidas en este anteproyecto merecen destacarse las siguientes:

- Declarar de interés nacional el fomento y promoción de organizaciones no gubernamentales. Por tal razón, cualquier retardo en su inscripción será considerado malicioso y sancionado conforme la ley;
- Unificar en un sólo concepto de organizaciones no gubernamentales a las fundaciones, patronatos, asociaciones, ligas o comités, que tengan como fin la filantropía y/o el desarrollo humano en su sentido más amplio;
- Incluir entre sus funciones actividades de naturaleza mercantil y de intermediación financiera, siempre y cuando no tengan fines de lucro y mientras sus utilidades se destinen a ampliar su cobertura, programas o al fortalecimiento de su capacidad de ejecución;
- Integrar un consejo de fiscalización con tres de sus miembros electos en asamblea y con el propósito de fiscalizar el uso de todos sus recursos;
- Crear un sistema de registro legalizado de ingresos y egresos para las organizaciones no gubernamentales que manejen activos superiores a los veinticinco mil. La fiscalización externa será realizada por el Ministerio de Finanzas. Si manejan recursos públicos también estarán sujetas a la fiscalización de la Contraloría General de Cuentas de la Nación.(actualmente ya no son fiscalizadas por la contraloría).
- Estarán obligadas a coordinar con el estado en el marco del plan nacional de desarrollo, La instancia pública de enlace sería la Secretaría General de Planificación Económica (SEGEPLAN). Muchas de las organizaciones no gubernamentales guatemaltecas reaccionarán negativamente a las propuestas de control y fiscalización sugeridas en esta propuesta de Ley. No obstante se genera la necesidad de encontrar mecanismos que concilien, por una parte, la obligación del Estado de evitar abusos y malversaciones y de proteger el interés público y, por otra parte, el respeto al derecho de asociación, a la autonomía y a la independencia de las organizaciones no gubernamentales.

Lo anterior corresponde a un resumen de los acontecimientos que se generaron previo a la aprobación del Decreto 2-2003 Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el desarrollo; dicha normativa entró en vigencia en el ámbito del

territorio nacional 4 de marzo del año 2003, dentro del contexto de la misma se puede observar aspectos tales como: forma y requisitos de constitución, estatutos, inscripción en los registros respectivos, control contable, fiscalización por parte de las entidades respectivas y por supuesto el procedimiento de disolución y liquidación patrimonial. Es importante mencionar que si bien es cierto que están ya normadas y reguladas sus actividades y constitución, también tiene la obligación de observar otras leyes que son afines a su objeto o giro principal de su actividades; dichas leyes son:

- Ley General de Descentralización, Decreto No. 14-2002
- Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto No. 26-92 y sus Reformas
- Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto No. 27-92 y sus Reformas
- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y sus Reformas, Decreto No. 37-92
- Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 19-04
- Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros Decreto No. 44-2000 y sus Reformas
- Código de Trabajo Decreto No. 114

CAPÍTULO II

2. Nociones generales sobre la tributación en el ámbito guatemalteco

2.1 Obligaciones del Estado

Normalmente en cualquier Estado, existe un sistema de gobierno que le permite ejecutar y desarrollar sus fines sean estos: ideológicos, políticos, religiosos, culturales y cualquier otra índole, al referirse al sistema de gobierno, se enfoca desde un punto de vista que forma parte integral del estado guatemalteco, el que esta obligado a proveer a los habitantes de Guatemala, determinados servicios, lo que significa que toda persona individual o jurídica colectiva que resida en el ámbito guatemalteco, constitucionalmente se le atribuyen una serie de derechos y obligaciones, para efectos del presente estudio señalaremos los mas relevantes:

2.1.1 Derechos

- El derecho de organizarse, y formar parte de grupos sociales, siempre y cuando sus fines no sean contrarios al orden público.
- Derecho a profesar sus creencias religiosas sin ningún obstáculo.
- El Estado, está obligado a garantizar la protección social, económica y jurídica de la familia.
- El Estado está obligado a orientar la economía nacional de manera que los recursos naturales y humanos se utilicen adecuadamente, para aumentar la riqueza de la nación y distribuirla equitativamente. Debe promover el desarrollo económico de la Nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza.
- Cuidar que las condiciones de vida de los guatemaltecos mejoren en lo social y económico.

2.1.2 Obligaciones

Para que un gobierno pueda ejecutar uno de los principales funciones del Estado, es importante conocer y comprender que la Constitución Política de la República de Guatemala, establece tanto derechos como obligaciones para los gobernados. Resulta interesante comprender, que el Estado para cumplir con sus obligaciones requiere del aporte de cada guatemalteco, sea persona individual o jurídica; dicho aporte consiste en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y tributarias, a que estuvieren afectos; logrando de esta manera a través de esos ingresos, que el gobierno cumpla con proveer educación, salud, desarrollo a las comunidades, escuelas hospitales, infraestructura física etc., aunado a lo anterior los emolumentos a los trabajadores del gobierno, lo cual implica una inversión en estos gastos de administración de gran envergadura. De ahí el origen de una de las partes en que se dividen las obligaciones de todos los guatemaltecos, los cuales a efecto de resumen citamos los siguientes:

- Todos los habitantes de Guatemala, tienen la obligación de velar porque se conserve la salud de la comunidad ya que es vital para los pueblos, esto incluye a las organizaciones no gubernamentales, en desarrollo de proyectos de carácter social, esto es vivienda, agua, salud, educación y fomentar el desarrollo económico de muchas comunidades rurales especialmente.
- Conservar, proteger y utilizar adecuadamente el ambiente y colaborar con las autoridades respectivas, que velan porque no se contamine el ambiente.
- Coadyuvar al desarrollo de programas de salud integral, que incluye tratamiento físico y psicológico.
- Como personas individuales, todo guatemalteco tiene la obligación ante la sociedad, de trabajar y fomentar el bienestar general de toda la población, especialmente el cuidado de las fuentes de recursos naturales que incluye el medio natural en que se desenvuelven sus actividades diarias.

- Fomentar el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos. Esto es viable siempre cuando exista solidaridad, coadyuvando a llevar actividades de participación ciudadana.
- Contribuir con los gastos públicos, en la forma prescrita por las leyes respectivas, cumpliendo con las obligaciones tributarias, fiscales y otras, sea como persona individual o jurídica.

2.2 La tributación

En las comunidades más antiguas el tributo adoptó principalmente la forma de botín de guerra. Las tribus nómadas luchaban permanentemente para despojarse entre sí de la poca riqueza que tenían. De alguna manera, el servicio personal, particularmente el militar, era en sí una forma de imposición. El tributo también era perceptible, de manera embrionaria, en la parte proporcionalmente mayor que le correspondía al jefe de la tribu en la repartición del botín de guerra.

Con el surgimiento de la agricultura aparece el impuesto directo, que por lo general adoptó la forma de diezmo, la décima parte de las cosechas. Sin embargo, la guerra continuó siendo la principal fuente de ingresos públicos, con el doble propósito del despojo y el sometimiento a la esclavitud de los pueblos conquistados.

Los primeros impuestos en dinero aparecieron en Egipto y Persia, lugares en donde surgió también el primer impuesto indirecto, el de aduanas. En Egipto, se llevó una administración y contabilidad muy detallada de los impuestos, la cual quedó registrada en los papiros.

Con un lento caminar pero creciendo productivamente las sociedades, así también con el aumento de los dominios territoriales y poblaciones de los reinos, creció también la complejidad de los sistemas impositivos. Así por ejemplo, Roma, en la época del imperio, desarrolló un sistema impositivo muy complejo, a tal grado que

prácticamente no existe ningún tributo moderno que no tenga su equivalente en el tributo romano.

“La tributación en la época precolombina, las sociedades precolombinas en América también conocieron los tributos. En el período posclásico de los Mayas, las grandes masas de agricultores de maíz, no solamente tenían que sostenerse a si mismo, sino que también a su supremo gobernante, llamado Halach Uinich, a los jefes locales y al clero. Esas masas constituyeron los grandes centros ceremoniales y las carreteras elevadas de piedra que conectaban a las ciudades más importantes.

Adicionalmente, la clase baja de la sociedad maya, tributaba al Halach Uinich, u hombre verdadero, también daba presentes de los principales locales y ofrecía sacrificios en especie a los dioses a través de los sacerdotes. El tributo y los sacrificios consistían en toda clase de verduras, tela tejida, aves domesticadas, sal y pescado seco. También se tributo con cacao, incienso, miel, cera, collares de jade y coral, así como con conchas.

Otra forma de tributar consistía en el trabajo de los esclavos, pueblos conquistados por medio de la guerra, de la cual tratan, ampliamente los Anales de los Cakchiqueles y el Popol Vuh. Esa mano de obra era utilizada tanto en la construcción de las obras públicas, como en el cultivo de las tierras de la nobleza, que eran producto de la herencia o resultado de eventuales donaciones del gobernante supremo.

La historia del tributo en Centroamérica durante el período colonial, se inició con la explotación y esclavitud indiscriminada de los indígenas por parte de los conquistadores, mediante el sistema conocido como la encomienda. La Corona Española no se ocupó de coparticipar en los excedentes agrícolas generados por las poblaciones en la medida que contó con el quinto real; un impuesto consistente en la quinta parte de la producción mineral.

Centroamérica no era una región rica en oro y plata por lo que decayeron los rendimientos de las mismas, esto creó un sistema de explotación compartida de las la

población aborigen, conocida como repartimiento, y que en diversas variantes, se mantuvo hasta finales de la época colonial. Dicho sistema consistió en que la cuarta parte de la fuerza laboral indígena de cada comunidad tenía que laborar, por una semana al mes, en las tierras de la corona y de los españoles, así como en las obras públicas.

Por otra parte, todos los varones indígenas sanos, comprendidos entre las edades de 18 a 50 años, estaban obligados a tributar productos básicos por un valor de dos pesos como tributo anual al rey, ingresos que eran utilizados, para sufragar los gastos de defensa, gobierno e iglesia.

A principios del siglo XVII, se comenzó a cobrar impuestos a la población no indígenas tales como: ventas, alcabala y se fijó en el 2% se cobraba cada vez que se vendía un artículo. También se lo aplicó a las ventas un impuesto de barlovento del 1% con el propósito de mantener la flota costera del Caribe. Asimismo, existió un impuesto directo a los funcionarios reales y a los clérigos, denominado media anata y que consistió en que éstos tenían que pagar una sola vez en impuestos equivalente a la mitad de su sueldo anual. Además, fueron creados impuestos específicos sobre el vino, el cacao y el añil”.³

2.3 La tributación guatemalteca en el presente siglo

La Administración Tributaria se encuentra ante un reto que es la obtención de recursos tributarios a efecto que el estado, a través del gobierno pueda ejecutar los gastos indispensables para proporcionar los servicios que por ley le corresponden.

La Administración Tributaria, dentro de un entorno cambiante, debe evolucionar a efecto de controlar las actividades que suelen realizar las sociedades, sean estas de naturaleza lucrativa o no, con la finalidad de proponer no más tributos sino con el objetivo de mejorar las distintas formas de recaudación tributaria, haciendo más fácil

³ Ministerio de Finanzas Públicas, Programa de educación fiscal, 1995, págs. 13,14,15

los mecanismos de tributación, sin que se tenga que enredar a los contribuyentes como deben de tributar.

El objetivo principal de la Administración Tributaria moderna: es el mejoramiento de la recaudación tributaria y de la calidad del servicio ofrecido. Esto es viable a través de mejorar los sistemas de control fiscal, mejorando los métodos y la tecnología disponible para los contribuyentes, constituyendo uno de los pilares de la recaudación la capacitación de todo el personal que forma parte de la Administración Tributaria, sin caer por supuesto en los excesos de la burocracia y la corrupción, que regularmente constituye uno de los problemas más serios que tienen los organismos del estado, para incentivar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales y tributarias.

2.3.1 Aspectos relevantes de la evolución tributaria en América Latina en la última década de la administración fiscal

En el informe de 1990 del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), se aprecia que salvo muy pocas excepciones, principalmente Argentina, Panamá y Perú de 1989 a 1989 los países americanos en desarrollo mantuvieron o incrementaron la proporción de sus ingresos corrientes con respecto al Producto Interno Bruto (PIB) en 1989, en la mayoría de países esta proporción se sitúa alrededor del quince por ciento, llegando al treinta y tres por ciento en el caso de Chile. Estas relaciones son promedio alto comparado con la de países desarrollados.

Lo expuesto con respecto a los países americanos en desarrollo demuestra en general que para el período 1982-1990, se generó una disminución del déficit fiscal y el mantenimiento y aún el aumento del esfuerzo tributario.

Resulta que ese esfuerzo tributario se debe a las importantes reformas tributarias llevadas a cabo por los países; el fortalecimiento de la cultura fiscal, especialmente en las escuelas de los primeros años, también se suma el

comportamiento de la Administración Tributaria y la lucha en contra de la corrupción y la evasión fiscal por los grandes, medianos y pequeños contribuyentes.

“Para el logro de las metas que cada Administración Tributaria se ha propuesto, es muy importante enunciar los elementos mas relevantes, que deben conjugarse siendo los siguientes:

- Cambios en la organización de la Administración Tributaria
- El papel de los gobiernos y de los organismos nacionales e internacionales
- Incorporación de nuevas tecnologías en la administración tributaria
- Asistencia, información y educación fiscal para el contribuyentes y los futuros contribuyentes
- Automatización de los proceso administrativos en las oficinas tributarias
- Actualizaciones jurídicas y cambios de procedimientos, en los procesos administrativos
- Mayor autonomía de las administraciones tributarias
- Pactos fiscales
- Aumento del caudal en la base tributaria
- Actualización en el régimen sancionador
- Intercambio de información tributaria entre los países que forman parte del continente americano, Convenios y tratados internacionales
- Capacitación y actualización constante de los funcionarios y empleados que conforman la administración tributaria”.⁴

2.3.2 El tributo, definición doctrinaria y legal

2.3.2.1 Definición doctrinaria

“Contribución obligatoria para los súbditos. Constituyen las más importante clase de ingresos del estado moderno para obtener los medios económicos que le permitan

4 Ibid

realizar sus fines, entre los que se encuentran la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales”⁵

2.3.2.2 Definición legal:

El Código Tributario establece que las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de su fines. Se sabe de la existencia de las necesidades de un patrimonio del Estado, para atender a las necesidades colectivas

La tributación representa la mayor parte de recursos del Estado, puesto que la mayoría de la población aporta para hacer posible los servicios públicos que directa o indirectamente benefician al conjunto de habitantes. Así los servicios de orden público, de justicia, de educación, salud, infraestructura, etc. interesan a uno de modo directo y a otros jurídicamente, porque permiten y hacen posible y segura la coexistencia y cooperación social

“El tributo es tan antiguo como la sociedad misma. Todas las sociedades han tenido una modalidad u otra de tributo. Y es que no podría ser de otra forma, ya que de lo contrario las comunidades no hubiesen contado con los recursos materiales y humanos para hacer las obras públicas. A lo largo de la historia de la humanidad, el tributo adoptó diversas formas e igualmente fue utilizado para propósitos diferentes, que además de la obra pública, incluyeron el sostenimiento de las clases altas de las sociedades y para mantener ejércitos y hacer la guerra hoy, el tributo es un ingrediente fundamental para la producción de bienes públicos, que son necesarios para el fortalecimiento de la economía de mercado. Por ello la importancia fundamental que exista un mejor control sobre la forma de recaudar los tributos, mejorando dichos controles que permitan hacer efectivos los que existen actualmente y no creando mas impuestos”.⁶

5 Chicas Hernández, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 92

6. Ibid

2.3.3 Obligaciones tributarias

“Constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. 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 La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”⁷.

La relación tributaria es eminentemente jurídica, porque todas las obligaciones y derechos que de ella nacen deben estar basados en la ley, de acuerdo al principio de *Nullen Tributen Signe Lege*, que quiere decir, que no hay tributo sin Ley, este principio tiene el carácter público porque norma las relaciones entre el Estado y los particulares, en lo que se refiere al nacimiento, modificación, trasmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

“La relación que establece es de derecho y no de poder; a pesar de que los tributos son decretados por el Congreso de La República, o sea el poder del imperio del Estado, una vez que nacen a la vida jurídica, la relación convierte en una relación de igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, pero ambos sujetos al ordenamiento jurídico, donde tiene derechos y obligaciones.

La relación tributaria, nace generalmente de la obligación tributaria, que a su vez nace de hecho generador del tributo, establecido en las leyes respectivas”⁸.

2.3.4 Elementos de la relación jurídica tributaria en Guatemala según las leyes tributarias

Están definidos como conceptos que están presentes en todas las leyes tributarias, que emiten y son:

7 Ibid

8 Ibid

- Los sujetos
- El hecho generador
- Base imponible
- Tasa del impuesto

2.3.4.1 Los sujetos

Los sujetos de la relación jurídica tributario, se dividen en sujeto activo y el sujeto pasivo

a) Sujeto activo:

“Necesariamente debe ser el Estado o sus entidades centralizadas, descentralizadas, autónomas, semiautónomas y en un momento determinado las municipalidades, el sujeto activo en toda relación jurídica, tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados en la Ley. En este campo, esta potestad no es discrecional sino una obligación de carácter irrenunciable; el funcionario que ejerce la potestad de exigir el tributo tiene la obligación de hacerlo, incurriendo en responsabilidades penales, cuando no lo haga, especialmente en la comisión de delitos de defraudación tributaria, y muy recientemente el delito fiscal, que lleva aparejada una sanción de carácter penal”.⁹

b) Sujeto pasivo:

Es la persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el hecho jurídico establecido en la norma. En virtud del efecto de la traslación de los tributos y otras obligaciones, el sujeto pasivo puede ser diferente al que efectúe realmente el pago de los tributos, además el Código Tributario la legislación crea diferentes sujetos pasivos, los cuales para efecto de la presente investigación se presentan de la forma siguiente:

⁹ Ibid

b.1) El contribuyente:

Es el obligado por deuda propia, sean personas naturales o jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifique el hecho generador de la obligación tributaria. "El contribuyente es el obligado a pagar el impuesto, a veces directamente al Estado y otras veces a los agentes de retención o de percepción del impuesto, esto es en aquellos casos en que se presten servicios, se tiene la obligación de hacer la retención respectiva al sujeto que prestó el servicio y posteriormente enterarlo a las cajas fiscales en los términos que establecen las leyes tributarias."¹⁰

b.2) Responsables:

Es la persona obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. Son responsables de conformidad a lo establecido en artículo 22 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso De La República, y todas sus reformas los siguientes:

SITUACIONES	RESPONSABLES
Fideicomisos	El fiduciario
Contratos en participación	El gestor, ya sea este una persona Individual o una persona jurídica. En cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.
Copropiedades	Los copropietarios
Sociedades de hecho	Los socios
Sociedades irregulares	Los socios

¹⁰ Ibid

En los casos anteriores, la Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley respectiva, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria. Cuando en las situaciones enumeradas existan empresas propiedad de personas individuales que ya estén inscritas como contribuyentes, podrán continuar tributando como personas individuales. En todo caso, la responsabilidad se limita el monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable.

b.3) Agentes de retención o percepción:

Son las personas que intervienen en actos, contratos u operaciones y que por la ley, deben retener o percibir el tributo correspondiente, convirtiéndose por esta responsabilidad en sujetos pasivos de la obligación tributario, esto se dan en el caso de los empleados que están afectos al Impuesto Sobre la Renta y los servicios adquiridos por los sujetos pasivos, así también podemos citar los intereses que se paguen, que si bien no están sujetos al Impuesto del Timbre, si están afectos al Impuesto Sobre Productos Financieros, los cuales al final se constituyen como retenciones que se deben enterar a las cajas fiscales en su término o plazo establecido en las leyes respectivas. El Artículo 28 del Código Tributario, establece quienes son agentes de retención o percepción, la responsabilidad del agente por las sumas que debió de retener o percibir lo establece el Artículo 29, la sanción por la enterar extemporáneamente las retenciones al fisco, lo señala el Artículo 91 del mismo cuerpo legal.

2.3.4.2 El hecho generador:

Para que nazca la obligación tributaria primero debe de realizarse el hecho o acto establecido por la ley específica y que es dar, hacer o no hacer que da lugar a la obligación tributaria y que permite que surja el hecho imponible. “La doctrina moderna

identifica el hecho tributario o hecho imponible con el presupuesto material del tributo, el cual es un hecho determinante en la relación jurídico-tributaria, ya que esta relación nace como consecuencia de un hecho que la Ley Tributaria contempla, y cuyo acaecimiento sujeta al que realiza el hecho al pago de un tributo”.¹¹

El hecho imponible o hecho generador, es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo.

Todo hecho imponible debe contener en forma indispensable los siguientes elementos:

- La descripción objetiva de un hecho o situación,
- Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe de realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos.
- El momento en que debe configurarse o tenerse por configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.
- El lugar en donde debe acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

Puede un hecho imponible, por ejemplo, siendo una hipótesis legal condicionante describir hechos, situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal (impuesto) o incluir una vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa o jurisdiccional (tasa) o incluir un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribución especial).

Todo hecho imponible debe estar contenido y prescrito en la leyes tributarias, para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales, sobre la base del principio de legalidad que rige

11 Chicas Hernández, Jaime Humberto, Op. Cit.

los tributos. Es pues el hecho imponible, el presupuesto sustancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación positiva.

2.3.4.3 Base imponible:

Es el porcentaje que el contribuyente debe aplicar sobre la base imponible para calcular el importe a pagar o la cantidad fija establecida, cuando se origina el hecho generador. La tasa o cantidad fija debe de estar establecida en la Ley.

“Cuando el hecho imponible o hecho generador acaece facticamente, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma dineraria denominada importe tributario, pero para precisar la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo y objeto impositivo, pues dependiendo del valor que se le dé será el monto del impuesto a pagar, así tenemos que hay que darle un valor a los ingresos, al patrimonio, al capital a los servicios adquiridos o prestados, etc., para así con posterioridad poder determinar el monto del impuesto a pagar, así por ejemplo, en la venta de un inmueble, es preciso establecer el valor de venta, siendo susceptible de ubicarlo en la matricula fiscal, para que con base al mismo establecer la base y posteriormente el monto del impuesto a pagar de conformidad específicamente en este caso del Impuesto al Valor Agregado”.¹²

2.3.4.4 Tasa del impuesto:

Es el ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público en pago de un servicio publico especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo beneficia a la sociedad en general.

“García Oviedo dice que: Tasa es una exacción pagadera por el particular que se usa y se beneficia especialmente de un servicio o de una cosa pública, (tasas de correos, telégrafos, certificaciones, ocupación de la vía pública, etc.) Es el pago del beneficio concretamente recibido de la administración. A diferencia de la contribución

¹² Pérez, Edi Leonel. **Incumplimiento de obligaciones tributarias en las Asociaciones Solidaristas**, pág. 29

especial su origen es muchas veces voluntario, solo quien recibirá la ventaja de la prestación administrativa”.¹³

2.3.5 La Administración Tributaria:

“Es la encargada de administrar, los distintos tributos que por ley se establecen. El fin de la Administración Tributaria es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación. De ahí la importancia de crear mecanismos, ágiles o simples que permitan que el contribuyente, pueda contribuir en forma eficiente, sin caer en los procesos engorrosos, ni en los excesos burocráticos, que en lugar de alentar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones, lo alejen aún mas”.¹⁴

2.3.6 Cumplimiento de las obligaciones tributarias:

Consiste en que todos los contribuyentes sean estas personas individuales o jurídicas determinen y paguen los impuestos a que estén afectos, en forma exacta, oportuna y voluntariamente. Pero como se indico anteriormente es importante que exista cooperación por parte de la Administración Tributaria, para facilitar los mecanismos de pago, proporcionando información y atención personalizada, horarios flexibles y sobre todo crear una cultura tributaria, tomando como base la utilización correcta y transparente de los recursos públicos, por parte de todas las instituciones que forman el Estado guatemalteco, indudablemente permitiría el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y fiscales, espontaneidad que espera el contribuyente, para cumplir totalmente con el pago de los impuesto a que estén afectos. Esto significa que no va a ser necesario que medio una acción de coerción por parte de la administración tributaria para lograr sus fines.

13 Ibid

14 Ibid.

CAPÍTULO III

3. Las organizaciones no gubernamentales en el sistema tributario dentro del ámbito guatemalteco

3.1 Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo:

El Decreto 2-2003, Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, entró en vigencia en el ámbito del territorio nacional 4 de marzo del año 2003, desarrollando los aspectos que se consideran mas relevantes dentro de su contexto legal los siguientes:

3.1.1 Entidades que comprenden el termino organización no gubernamental

De conformidad con el artículo segundo de dicha Ley, se consideran ONG´s las entidades constituidas sin fines de lucro que persiguen intereses culturales, educativos, deportivos, de servicio social, de asistencia, beneficio y promoción y desarrollo económico y social. Dichas entidades tendrán patrimonio propio provenientes de recursos nacionales o internacionales y personalidad jurídica propia, distinta de la de sus asociados, dicha personalidad nace en el momento de ser inscritas como tales en el registro correspondiente, donde se asienta su domicilio legal.

3.1.2. Según preceptos de la Ley especifica de Organizaciones No Gubernamentales, podrán constituirse como organizaciones

- Asociaciones Civiles
- Fundaciones
- ONG propiamente dichas

Llama la atención respecto a la creación de asociaciones civiles, porque ellas tienen su propia normativa, pero esta Ley las subsume en virtud de que pueden ser asociaciones civiles, pero que la denominación social al final de la misma tenga esta característica que las distingue una de la otra.

La constitución de tales organizaciones deben hacerse solemnemente en escritura pública y su posterior inscripción en el registro que corresponda, luego tiene que ser inscrita en la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del término de treinta días hábiles, de la primera inscripción.

3.1.3 Siglas obligatorias a incluir en su denominación

El Artículo 6 de la Ley citada anteriormente, al tenor literal indica, que todas las organizaciones inscritas como organizaciones no gubernamentales, deben incluir en su denominación las siglas ONG, y por las obligaciones que contraigan responderá únicamente su patrimonio. Dicha disposición exime de responsabilidad a los asociados, si existiera un mal manejo de los recursos financieros, y como si esto fuera poco también los exime por el incumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias.

3. 1.4 Requisitos para constituir una organización no gubernamental

Como en toda normativa, previo a constituir cualquier entidad, pero especialmente una organización no gubernamental, es necesario indagar sobre los requisitos, u obligaciones previas, y es de conformidad con el Artículo 7 de la Ley de ONG's, que indica previo a organizar dichas entidades se deben llenar ciertos requisitos indispensables para su constitución siendo los siguientes:

- Comparecencia de por lo menos siete personas individuales o jurídicas civilmente capaces,
- Reunir los requisitos que establezcan los estatutos y las disposiciones aprobadas por la asamblea general,

- Las organizaciones no gubernamentales podrán contar entre sus asociados hasta un veinticinco por ciento de extranjeros, siempre que estos sean residentes en el país de conformidad con la Ley de la materia.
- Elección de la junta directiva.

3.1.5 Requisitos mínimos de los estatutos

El Artículo ocho de la ley de ONG's, establece que las organizaciones no gubernamentales se registrarán por sus estatutos, que serán las reglas de funcionamiento, operación y extinción, los cuales deben contemplar como mínimo.

- Denominación. objeto, naturaleza, domicilio, plazo y fines
- De los miembros, requisitos de ingreso, derechos y obligaciones,
- De la asamblea general integración, sesiones, convocatoria, resoluciones y atribuciones o funciones.
- De la junta directiva: Integración, elección de los miembros, toma de posesión y duración en los cargos, resoluciones y atribuciones o funciones.
- Del patrimonio y régimen económico: Integración, destino y fiscalización.
- Del régimen disciplinario: Faltas, sanciones, procedimiento o resolución,
- De la disolución, liquidación: Causas y procedimientos,
- Disposiciones finales. Interpretación de los estatutos.

3.1.6 Registro y autorización de libro de actas

El Artículo 10 de la ley específica, establece que todas las organizaciones no gubernamentales en el momento de su inscripción en el registro civil, debe autorizar para su uso en las asambleas generales o de las juntas directivas, un libro de actas el cual quedará registrado en el libro especial de inscripciones de organizaciones no gubernamentales que lleve dicho registro. El referido artículo no merece mayor comentario en virtud, de que señala con claridad la obligación que dichas entidad tienen de autorizar un libro de actas.

3.1.7 Obligación de llevar contabilidad

La Ley respectiva de las organizaciones no gubernamentales, en el Artículo 13 indica claramente que tales entidades después de haber sido registradas, deben inscribirse como contribuyentes en la Administración Tributaria, especialmente para su control y la obligación de llevar contabilidad completa, en forma organizada, así como todos los registros que sean necesarios.

Este Artículo de la ya mencionada Ley, es el que le da vida al cumplimiento de las obligaciones formales y tributarias, inicialmente deben inscribirse en la Administración Tributaria, para obtener la calidad de contribuyente, asignarle un domicilio comercial y fiscal, número de identificación tributaria, solicitar autorización de los libros principales de contabilidad y libros auxiliares que procedan, acá es importante mencionar la obligación de llevar contabilidad completa, esto implica contratar los servicios de un contador o la creación de un departamento de contabilidad dependiendo de la magnitud de operaciones que genere en la ejecución de proyectos y todas las erogaciones versus los ingresos. Dichos ingresos regularmente son de fuente externa, plasmadas a través de donaciones, teniendo un tratamiento especial para el contribuyente que otorga donaciones de origen nacional.

Otra de las obligaciones que tienen las organizaciones no gubernamentales, es que una vez registrada y haber obtenido la calidad de contribuyentes, es imperiosamente necesario solicitar a la Administración Tributaria, la exención o beneficio que otorga las leyes fiscales respecto al no gravamen de sus ingresos, en relación al Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto de Papel Especial de Protocolos y Timbres Fiscales, el convertirse en consumidores finales del Impuesto al Valor Agregado en todas sus erogaciones, que se hagan por la adquisición de mobiliario y equipo, vehículos, papelería y útiles y todos aquellos accesorios que son de utilidad para el buen desenvolvimiento de su actividad. Así mismo, solicitar dicha exención sobre el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, que establece dentro de su contenido, la exención a las organizaciones no gubernamentales. La razón fundamental, de solicitar la exención en el menor tiempo

posible, se debe a que: tanto la inscripción al registro tributario unificado, de la entidad y la exención no se hacen en forma simultánea, en virtud de que primeramente se debe obtener la calidad de contribuyente, para que posteriormente soliciten dicha exención. Es importante dejar claro que mientras no se obtenga dicha exención se genera la obligación de presentar declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta mensual o trimestral, declaraciones del Impuesto al Valor Agregado sin movimiento y si procede la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, y por supuesto todas aquellas retenciones que procedan por la adquisición de servicios profesionales o técnicos. Todo lo anterior si la organización no gubernamental, netamente realizara actividades no lucrativas.

3.1.7.1 Las funciones de la contabilidad

- Analizar y clasificar
- Registrar
- Resumir las actividades y como consecuencia de estas actividades medir los efectos producidos en los proyectos de cada ONG's

Los registros contables deben ser altamente confiables, respecto al detalle de las operaciones diarias en las actividades propias de la entidad, podrían ser:

- Registro de caja y bancos: En este registro se detallan cronológicamente todos los débitos y créditos o sea todas las erogaciones pagadas a través de cheques voucher; así también los ingresos percibidos por donaciones o por cuotas de los asociados, todos aplicados a la cuenta caja y bancos, se recomienda que el libro de caja y bancos disponible debe reflejar un saldo al día disponible, con el afán de saber exactamente el saldo diario; evitando sobregiros y problemas financieros.

- Registro de diario: Este registro permite la anotación diaria de todas las transacciones u operaciones realizadas por la entidad, a través de los comprobantes de ingresos y egresos.
- Registro de control presupuestario: Este registro consiste en la anotación detallada de los valores que han sido afectados a los diferentes presupuestos manejados en la entidad. Para cada partida o subpartida presupuestaria, es necesario abrir un registro aplicado a este rubro y el saldo de fondo existen en dicho rubro. Toda transacción que se realice, cualquiera que sea su origen, si ha de ser registrado, los documentos de soporte de egreso o ingreso o de diario, donde quedarán detalladas las transacciones u operaciones, los elementos que en ella han intervenido, los derechos y obligaciones que se derivan de las mismas; de esta manera, se evitarán las dudas, las malas interpretaciones y los motivos de ajustes de carácter interno como fiscal. De igual manera la documentación de soporte, de las operaciones involucradas quedarán archivados junto a los soportes de ingreso, de egreso o diario, a fin de darle mayor consistencia a las operaciones contables.

3.1.8 Forma correcta de operar los libros contables

Deben operarse de acuerdo al sistema de partida doble, aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados, en moneda de curso legal, en español, dichos libros pueden ser operados por la entidad propiamente o la que designe libremente las organizaciones no gubernamentales también existe la obligación de mantener dichos libros en el domicilio fiscal de la entidad o en las oficinas de la entidad que opera tales libros, la cual debe estar debidamente inscrita también en la Superintendencia de Administración Tributaria.

Derivado, que ya fue inscrita como contribuyente, y posteriormente obtenida una resolución que declarara que gozan del beneficio de exención de algunos impuestos, la Ley sujeta a las Organizaciones No Gubernamentales a operar todas sus actividades,

con determinado sistema de contabilidad, y observando principios internacionales de contabilidad aplicados en Guatemala, especialmente sobre la metodología o procedimiento para operar dichos registros, adicionalmente, a lo anterior también la Ley fomenta que la persona o entidad, responsable de operar sus registros contables, deben estar debidamente inscritos, ante la Administración Tributaria, con la consecuencia de no ser así dichos registros no sean legítimos. Generando como consecuencia sanciones pecuniarias, por asientos extemporáneos en los libros contables, así también sanción por la habilitación fuera de tiempo de libros contables. Derivado de que las organizaciones no gubernamentales, deben asentar sus operaciones normales en libros de contabilidad debidamente habilitados, queda el criterio discrecional que sean autorizados por el registro mercantil, salvo el caso de que sus actividades sean híbridas es decir parte gravada y parte exenta, por los ingresos gravados, se hace obligatorio autorizar los libros en el registro mercantil.

3.1.9 Tratamiento en el caso de las donaciones

En el caso que las organizaciones no gubernamentales, reciban donaciones, cualquiera que fuere su origen, deberán extender a las personas donantes recibos, que acrediten la recepción de tales donaciones, utilizando formularios debidamente autorizados por la entidad fiscalizadora correspondiente, a fin de cumplir con lo establecido con el Artículo 15 de la ley respectiva.

Acá es importante hacer hincapié de la obligación que tienen las organizaciones no gubernamentales, de utilizar formatos, autorizados por la administración tributaria, y que los mismos estén debidamente ordenados con numeración correlativa, especialmente en el caso de los donantes de origen nacional; si la Administración Tributaria efectúa un control cruzado entre el donante, la entidad receptora y los registros contables de ambos contribuyentes y determina que el monto deducido de su impuesto sobre la renta y los documentos que soportan dichas deducciones son exactamente las mismos, en el caso de la Administración Tributaria va a concluir que

no existe ningún inconveniente en aceptar como gastos deducibles para la entidad donante; también no se debe olvidar que los formularios hayan sido autorizados por la entidad respectiva.

3.1.10 Fiscalización de las organizaciones no gubernamentales

La Ley respectiva, en el Artículo 16 señala que la entidad encargada de fiscalizar a las organizaciones no gubernamentales es la Contraloría General de Cuentas de la Nación y que para el efecto deberán proporcionar toda la información y documentos que la misma requiera. En el principio dichas entidades debían ser fiscalizadas tanto por la Administración Tributaria como el ente contralor de la nación, la razón se fundamental es que tales entidades perfectamente podían manejar fondos de carácter público, pero especialmente en aquellos casos en que las organizaciones no gubernamentales ejecutarán o administrarán proyectos con fondos provenientes del Estado. No obstante, este artículo fue declarado inconstitucional, de acuerdo al recurso de inconstitucionalidad publicado en el Diario de Centroamérica el 2 de marzo del año 2004. El argumento utilizado en forma resumida fue el siguiente: "...La Contraloría General de Cuentas de la Nación, está facultada para fiscalizar el manejo de los fondos de las organizaciones no gubernamentales pero sólo en el caso en que los recursos financieros provengan del Estado o de algún municipio o entidad descentralizada y autónoma o bien que sea producto de una colecta pública". Dicha inconstitucionalidad se refiere estrictamente a los recursos provenientes de cualquier entidad que forma parte del estado, así como el manejo y la obtención de fondos por actividades colectivas.

Derivado del recurso de inconstitucionalidad, quedó como entidad única de fiscalización la Superintendencia de Administración Tributaria, respecto a la verificación del cumplimiento de todas las obligaciones tributarias a que estén sujetas las organizaciones no gubernamentales.

3.1.11. Actividades que pueden realizar las organizaciones no gubernamentales, para obtener recursos

El Artículo 18 de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales, independientemente de tratar sobre la prohibición de distribuir dividendos en cualesquiera de las formas que se puedan dar, trata también sobre todas las operaciones que puedan generar tales entidades; siendo todas aquellas que se encuentran dentro del comercio lícito, o sean todas aquellas actividades que no contraríen el orden público, recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines. Tomando cuenta este criterio legal, se puede indicar que tales entidades pueden realizar cualquier operación comercial, o sea podrán prestar servicios y vender todo tipo de bienes, tomando en consideración el cumplimiento de las obligaciones tributarias; como entidades que realizan actividades exentas y gravadas. Todo lo anterior cambia radicalmente el principio primario el porque fueron creadas.

Actualmente, muchas de las instituciones del Estado, ejecutan proyectos de inversión social, como educación, salud, vivienda y otras, exigen a las organizaciones no gubernamentales, que les extiendan facturas por la prestación de sus servicios, caso contrario no es posible hacerles efectivo el pago, el resultado de lo anterior, es porque la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue reformado en los aspectos referente a los ingresos que obtienen las organizaciones no gubernamentales, al dejar únicamente exento los ingresos, que se obtienen a través de donaciones y las cuotas de los asociados.

3.1.12 Causas de disolución

La Ley respectiva así como establece la constitución de dichas entidades, también contempla el hecho de que las mismas dejen de funcionar por cualquiera de las causas siguientes:

- Cuando no pudieren continuar con los fines señalados en sus estatutos.
- Por acuerdo de la asamblea general extraordinaria, con el voto de cuando menos el sesenta por ciento de sus asociados.
- Por disposición legal o resolución de tribunal competente.

Es importante mencionar, que así como se constituyen las organizaciones no gubernamentales, así mismo también pueden dejar de funcionar con sus actividades normales dentro de su propio giro, sea la razón que fuere, debe observar el procedimiento, tanto lo establecido en las escritura constitutiva y sus estatutos, como en la regulación que la ley respectiva señala.

3.1.13 Liquidación de una organización no gubernamental

La Ley determinada vela cuidadosamente por el tratamiento o proceso de liquidación de dichas entidades, indicando que después de la resolución de disolución se deberá liquidar la entidad por medio del nombramiento de hasta un máximo de dos liquidadores, quienes cumplirán con las funciones que le asigne la asamblea extraordinaria y obligatoriamente deberán cumplir con lo siguiente:

- Tener la representación legal de la organización no gubernamental,
- Exigir la cuenta de su administración a toda persona que haya manejado intereses de la organización no gubernamental,
- Cumplir las obligaciones pertinentes
- Otorgar finiquitos
- Presentar y someter el informe final a la asamblea ordinaria para su aprobación, y
- Presentar al Registro Civil de la cabecera municipal correspondiente la documentación de la cancelación de su inscripción.

El proceso de liquidación está constituido por todas las operaciones posteriores a la disolución, que son necesarias para dar fin a todas las actividades que estén

pendientes dentro de ellas están: pagar el pasivo, cobrar posibles préstamos otorgados a los socios, disponer de todo el dinero posible para cubrir los gastos que ocasione la liquidación, las deudas de la entidad. En la liquidación de la sociedad se debe tomar en cuenta todas las leyes conexas, la misma no debe tardar mas de un año, mientras tanto la misma sigue conservando su personalidad jurídica hasta que concluya la liquidación. Respecto a los bienes remanentes, debe observarse lo establecido en la escritura constitutiva, normalmente reza alguna cláusula estatutaria que deben de pasar a formar parte de otras ONG's que se dediquen a actividades afines. La Ley establece el procedimiento de liquidación, no obstante muchas de las organizaciones, deja de funcionar legalmente, generando el inconveniente de no dar aviso de clausura en los registro correspondientes, provocando como consecuencia el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3.1.14 Destino del patrimonio

El patrimonio de una ONG's, disuelta, una vez cancelado totalmente, será transferido al Estado o a la entidad de asistencia social designada por la asamblea general extraordinaria que acordó su disolución. Muchas de las entidades, dentro de la escritura de constitución integrada por sus estatutos, contemplan que dichos bienes, deben ser puestos a disposición de otras entidades, con fines similares, especialmente cuando se trata de mobiliario y equipo, accesorios de oficina, vehículos y otros activos que pertenecen a dicha entidad.

3.1.15 Obligaciones conforme la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Tomando como base el Artículo 6 inciso c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta están exentas las rentas que obtengan las siguientes entidades:

“Las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la caridad, beneficencia, asistencia o de servicio social, culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales, gremiales, religiosas, colegios profesionales”.

Dicho Artículo también señala que las rentas obtenidas por las asociaciones o fundaciones se consideran exentas, cuando la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destine exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes”.

No obstante para gozar de tal exención del Impuesto Sobre la Renta, las entidades que solicitan dicha exoneración deben de justificar o acreditar que sus ingresos no son gravados. Señalando el artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que se concrete la situación que justifique aplicar la exención. Es importante señalar, que mientras no se obtenga la resolución de exención de impuestos, se debe cumplir con la obligación de presentar las declaraciones que sean pertinentes, como si fuesen entidades gravadas, hasta obtener dicha resolución. De lo contrario estarían sujetas a sanción por incumplimiento por no presentación de declaraciones de impuestos.

Respecto a la contabilidad, es el Artículo 38 de la Ley de ONG’s, párrafo segundo inciso s) establece que para que proceda la deducciones por las donaciones que reciben, tales entidades deben de cumplir con lo siguiente:

- Estar debidamente constituidas y registradas
- Llevar contabilidad completa.
- Inscribirse como contribuyentes en el Registro Tributario Unificado, en el plazo de 30 días hábiles, después del haberlo hecho en el Registro Civil

- Presentar declaración jurada anual con los anexos y requisitos que establece el Artículo 54 de la Ley respectiva.

A pesar de estar exentas respecto a sus ingresos del impuesto sobre la renta, tales entidades deben de presentar obligatoriamente una declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, con toda la información que establece el Artículo 54 de ley citada. Derivado del incumplimiento a la obligación las asociaciones, se le impone una sanción pecuniaria.

3.1.16 Fiscalización de las donaciones de las organizaciones no gubernamentales

Se abordó el tema de que los ingresos obtenidos por las asociaciones que tienen un carácter no lucrativo, están totalmente exentas; no obstante la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que, en caso que los montos obtenidos por donaciones de origen nacional, no coinciden con los registros contables de la entidad que los recibe, no podrá ser acreditada la deducción, pero al contribuyente que la otorgó y de encontrarse indicios de defraudación tributaria, se iniciará la denuncia correspondiente, a las autoridades respectivas tal como lo establecen los Artículos 70 y 90 del Código Tributario. Lo anterior implica que si la organizaciones no gubernamentales recibe ciertos recursos provenientes de contribuyentes de origen nacional, y estos lo acreditan dentro de sus deducibles como una contribución que va a, disminuir la renta imponible del donante. Si la entidad donante es fiscalizada por la Administración Tributaria y se determina que las cantidades reportadas en la contabilidad de la organizaciones no gubernamentales no coinciden con lo registrado en la contabilidad del donante, no solo se le va desconocer el monto de lo deducido, sino que estará sujeto a los delitos de defraudación tributaria.

Confirmando tal disposición el Artículo 98 del Código Tributario, que establece que la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las

leyes tributarias para lo cual actuará conforme a las Normas del Código Tributario y de las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos.

3.1.17 Obligación de practicar retenciones a empleados

La obligación de retener a los asalariados, está contenida en el Artículo 67 reformado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en su parte literal dice: "Toda persona que pague o acredite a personas domiciliadas en Guatemala, remuneraciones de cualquier naturaleza, por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto que corresponda".

En general, la obligación de efectuar retenciones del Impuesto Sobre la Renta a toda persona que se le pague por la prestación de servicios, abarca a todas las personas individuales o jurídicas, ya sean lucrativas o no lucrativas. El impuesto retenido se debe enterar al fisco dentro de los 10 días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se retuvo.

El Código Tributario en el Artículo 29 indica: "La falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir o exime al agente de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente salvo que acredite que este último efectuó el pago, por los servicios adquiridos".

La contingencia fiscal al no practicar retención para el agente retenedor que en este caso sería la organización no gubernamental, es que en el caso de una eventual auditoria fiscal por parte de la Administración Tributaria, se vería obligada a enterar a las cajas fiscales las cantidades que debió retener. En otras palabras tendría que absorber dicha retención, más las correspondientes, multas, intereses y mora.

El último párrafo del Artículo 63 establece la obligación para los agentes de retención, de presentar una conciliación de las retenciones efectuadas a empleados en

relación de dependencia, acompañando la nómina de empleados y los salarios pagados durante el año calendario anterior, la cual deberá ser presentada a más tardar el treinta y uno de marzo de cada año.

3.1.18 Obligaciones conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El inciso 9) del Artículo 7 del Decreto 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que están exentos: “los aportes y donaciones de asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, culturales, de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas, legal y debidamente registradas como tales”. No obstante sí la ONG’s, no efectúa la gestión de obtener la exención del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria, tiene la obligación de presentar declaraciones juradas de dicho impuesto mensualmente, hasta que sea notificada la resolución de exención de impuesto. El no cumplir dicha obligación genera sanción a los deberes formales, haciéndose acreedor a una sanción pecuniaria.

3.1.19. Exención del Impuesto al Valor Agregado, por servicios que prestan las organizaciones no gubernamentales

El numeral 13 del Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que están exentos “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 en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados o integrantes”

El artículo anterior establece la exención para los servicios que prestan las instituciones no lucrativas, por lo cual no procede la exención por las actividades de compraventa que realicen, debiendo pagar el impuesto correspondiente. En el caso de las organizaciones no gubernamentales, que realicen prestación de servicios o ventas, es obligatorio inscribirse en el régimen del Impuesto al Valor Agregado, solicitar, autorización para emitir facturas y otros documentos afines.

3.1.20 Obligación conforme a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel de Protocolo

De acuerdo con el numeral 4 del Artículo 10 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolos, las asociaciones, fundaciones o instituciones de asistencia pública o de servicio social o la colectividad, culturales, gremiales, científicas, educativas, artísticas o deportivas, sindicatos de trabajadores, asociaciones solidaristas e instituciones religiosas están exentas del Impuesto, 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 documentos constitutivos.

No obstante si la ONG's, no efectúa la gestión de obtener la exención del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Especial de Protocolo ante la Administración Tributaria, tiene la obligación de gravar todos los actos o documentos que están afectos a dicho impuesto, hasta que sea notificada la resolución de exención de impuesto. El no cumplir dicha obligación genera sanción a los deberes formales, haciéndose acreedor a una sanción pecuniaria.

3.1.21. Obligaciones conforme a la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz

El Decreto 19-04 Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz en el Artículo 4 las exenciones de dicho impuesto y en el inciso e) literalmente indica: “Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones cooperativas, centros educativos y culturales, las asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas y autorizadas, 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 a esta exención”.

Dentro de las obligaciones que tienen las ONG's, es realizar la gestión de obtener la exención del impuesto señalado ante la Administración Tributaria, hasta que sea notificada la resolución de exención de impuesto. El no cumplir dicha obligación genera sanción a los deberes formales, haciendo acreedor a una sanción pecuniaria. La ley citada señala taxativamente, la procedencia de la exención a dicho impuesto, siempre y cuando no distribuyan utilidades, entre los asociados y todos los ingresos percibidos, no estén tipificados como ingresos gravados, de lo contrario, por esa parte gravada deben cumplir con las obligaciones tributarias similares a las que desarrollan actividades mercantiles. Regularmente la distribución detectada en las ONG's es disfrazada a través de distintas modalidades, cuando es detectada dicha irregularidad inmediatamente, dejan de ser entidades exentas y adoptan todas las características tributarias de una entidad mercantil lucrativa.

3.1.22. Obligaciones conforme a la Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros

El Artículo 28 del Decreto 44-2000 derogó la exención del Impuesto Sobre Productos Financieros que tenían las asociaciones, fundaciones, cooperativas, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, partidos políticos, y demás entidades religiosas y de servicio, sociales o científicas. Debido a la derogatoria de la exención, desde el 1 de julio de 2000, todos los intereses que perciban dichas entidades, están afectos al dicho impuesto, es decir, se les debe realizar la retención del 10% del Impuesto a que esté afecto.

Cuando sea la entidad no lucrativa la que pague intereses o cualquier persona individual o jurídica excepto, cuando se pague a instituciones sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, debe retener el 10% de dicho impuesto.

Lo anterior se puede ejemplificar de la siguiente manera, si la entidad no lucrativa efectúa préstamos, a los integrantes o asociados, y devengan una tasa de interés inferior o superior a la cobrada por el sistema bancario, no importando la tasa de interés deben efectuar dicha retención del diez por ciento por los intereses devengados en los préstamos otorgados; por otro lado si la entidad no lucrativa, obtiene préstamos de carácter hipotecario, prendario o cualesquiera de las formas establecidas en el sistema financiero, siempre y cuando no sea otorgado por entidades fiscalizadas por la superintendencia de bancos y que dicho préstamo devengue intereses, debe inmediatamente efectuar la retención del diez por ciento de carácter definitivo, esto quiere decir que el mismo no es acreditable, ni deducible a ningún impuesto como gasto financiero.

3.1.23 Obligaciones laborales

Obligaciones conforme al régimen del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, conforme al régimen, todo patrono debe inscribirse en el IGGS cuando:

- Emplee tres o más trabajadores en el departamento de Guatemala,
- En cualquier otra parte del territorio, la obligatoriedad se da cuando se empleen cinco o más trabajadores

Estas obligaciones, independientemente que sean entidades lucrativas o no, deben de cumplirlas, en virtud de que para desarrollar sus actividades, respecto a ejecución de proyectos, se debe contar con un buen número de trabajadores. Actualmente la mayor parte de las organizaciones no gubernamentales, se instalan y despliegan sus actividades fuera del departamento de Guatemala, razón suficiente para adoptar el régimen del instituto guatemalteco de seguridad social. No obstante un buen número de organizaciones no gubernamentales, han adoptado el sistema de contratación por servicios profesionales o técnicos, exonerándose de dicho cumplimiento de carácter patronal.

3.1.24 Otras obligaciones no tributarias

De acuerdo con el Artículo 2 del Decreto 1441 Código de Trabajo, en el que indica claramente que es patrono, toda persona individual o jurídica que utiliza los servicios de uno o más trabajadores, en virtud de un contrato o relación de trabajo. De acuerdo a esta disposición todas las entidades no lucrativas juegan el papel de patrono por lo que deben de cumplir con las disposiciones del Código de Trabajo, como las siguientes obligaciones:

- Extender contratos de trabajo: es el vínculo económico-jurídico mediante el que una persona (trabajador) queda obligada a prestar a otra (patrono) sus servicios personales.
- Elaborar reglamento interno de trabajo: de conformidad con el Artículo 58 todo patrono que ocupe permanentemente diez o mas trabajadores, queda obligado a elaborar y poner en vigor su respectivo reglamento interior de trabajo.
- Llevar libro de salarios: Artículo 102
- Pagar como mínimo las siguientes prestaciones:
 - Aguinaldo: De acuerdo con el Artículo 1 del Decreto 76-78
 - Vacaciones: Establecido en el Artículo 130 del Decreto Código de Trabajo
 - Bono 14: Conforme al Decreto 42-92 Ley de Bonificación Anual para los Trabajadores.
 - Indemnización: Por terminación de la relación laboral.

3.2 La administración financiera de las organizaciones no gubernamentales

Para poder funcionar cualquier empresa sea esta lucrativa o no, necesita agenciarse de recursos financieros para la producción de bienes y/o prestación de servicios a que se dedique dicha entidad. El producir un artículo o la prestación de cualquier servicio conlleva la necesidad de realizar erogaciones para la adquisición de instalaciones, mobiliario y equipo, máquinas, contratación de personal, compra de

materias primas, suministros, etc, motivo por el cual ninguna empresa puede abrir sin un mínimo de capital inicial y pueda funcionar sin algún capital de trabajo.

Es por esta razón que los recursos financieros son de vital importancia para la realización de cualquier proyecto o actividad que desarrollan las organizaciones no gubernamentales. Debido a la escasez con que estos recursos frecuentemente se encuentran, es necesario administrarlos de forma razonable, para producir un rendimiento óptimo de los mismos.

Recayendo en la administración financiera, la utilización adecuada de los recursos financieros de las asociaciones; también es la encargada de que la entidad cuente con liquidez y solvencia para poder efectuar sus operaciones.

El objetivo de una compañía debe ser maximizar las utilidades para sus accionistas. En el caso de las organizaciones no lucrativas, el objetivo de la administración es obtener el mayor resultado posible haciendo uso eficaz y eficiente de los recursos financieros disponibles.

3.2.1 Proceso de administración financiera en las Organizaciones No gubernamentales

La administración financiera se refiere estrictamente a los deberes que caracterizan a un administrador financiero en una empresa, conducen activamente todos los asuntos de índole mercantil en todo tipo de empresas financieras o no financieras, privadas y públicas, comercios grandes y pequeños, entidades no lucrativas. Desempeñan una gran variedad de tareas monetarias como planeación, extensión de crédito a los clientes y la consecución de dinero para financiar las operaciones de la empresa.

Una organización no gubernamental, puede ser visualizada como una combinación o conjunto de fondos. Estos se obtienen de una serie de fuentes, los que a continuación se detallan y son considerados los más relevantes:

- Aumento de asociados
- Donaciones de entidades, nacionales y extranjeras
- Excedentes, remanentes de ejecución de proyectos

Y se invierten con diversos objetivos, a continuación señalamos algunos de ellos:

- Activos fijos, utilizados en la ejecución de proyectos, (mobiliario y equipo, vehículos, herramientas, etc.)
- Inventarios en bienes muebles e inmuebles a utilizar, que facilitan la ejecución de proyectos
- Efectivo y valores realizables utilizados para operaciones y con fines de liquidez

Los fondos fluyen continuamente a través de las organizaciones sociales cualesquiera que fueren y los cambios en su composición se conoce como los flujos de los fondos. El término administración financiera implica la administración del flujo de fondo; dentro de las organizaciones no gubernamentales, implica que estos flujos son dirigidos de acuerdo con un plan preestablecido. La administración eficiente del flujo de fondos dentro de las organizaciones sociales implica la existencia de metas, pues el criterio de decisión financiera es o no eficiente, tiene que analizarse en relación con algún parámetro o estándar. De hecho, la meta principal de toda organización no gubernamental es maximizar los recursos. No obstante dichas entidades, deben contar con las herramientas que permitan optimizar todos los recursos, para efectos del presente estudio se detallan las herramientas más relevantes:

- Administración del capital de trabajo
- Administración del efectivo (disponibles)
- Presentación de estados financieros
- Procesos y registros contables

- Informes financieros a las agencias donantes
- Análisis de estados financieros
- Índices financieros
- Diferentes tipos de financiamiento, y
- Controles internos.

3.2.2. Informes financieros a las agencias donantes

Las organizaciones no gubernamentales, como entidades de fomento y desarrollo económico y social o como entidades ejecutoras de programas y proyectos, en la mayoría de los casos, las fuentes de financiamiento o agencias donantes requieren de información anexa o estadísticas, que expliquen la aplicación de los recursos donados, en forma específica, dentro de la cual puede incluirse la siguiente:

- Descripción de programas y proyectos,
- Detalle de los proyectos,
- Grado de avance físico por proyectos,
- Grado de avance financiero, por proyectos,
- Zona geográfica de atención,
- Numero de beneficiados por los proyectos,
- Informes de evaluación de seguimiento, y
- Informe de resultados

El sistema contable, se caracteriza por arrojar un producto final, el cual consiste en información financiera alfanumérica, datos debidamente ordenados y que vienen a ser la representación cuántica, representados en componentes que reflejan la situación patrimonial de las organizaciones no gubernamentales. Entre los informes financieros más relevantes que permiten determinar la situación económica-patrimonial de las ONG's, figuran los balances generales, estados de resultados, flujo de efectivo, estado patrimonial. El obtener tales estados financieros en tiempo permite verificar si la

situación económica, de la entidad es eficiente o deficiente, por lo tanto si esta en capacidad de seguir desarrollando proyectos y programas en forma normal o con serias dificultades.

3.3 Esquema para la creación y legalización de las organizaciones no gubernamentales

3.3.1 Marco Constitucional

El fundamento legal para la organización y funcionamiento de las organizaciones no gubernamentales, en Guatemala se origina del precepto legal contenido en el Artículo 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala, vigente desde el 14 de enero de 1986. la cual reconoce la libertad de asociación. Anteriormente, muchas organizaciones sociales, constituidas a través de asociaciones, observaban los requisitos de constitución establecidos en el Código Civil, inicialmente debían ser aprobados los estatutos por el Ministerio de Gobernación, causando una mora en aprobación hasta dos años; posteriormente se inscribían en el Registro Civil, para el reconocimiento de su personería jurídica, una vez registrada, se acudía a la Dirección de Rentas Internas, para su inscripción como entidad exenta. En la actualidad el presente se basa en el Decreto 2-2003 Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo.

3.3.2 Marco de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo:

3.3.2.1 Obligaciones previas:

- Comparecer como mínimo siete personas, individuales o jurídicas, civilmente capaces,
- Reunir los requisitos que establezcan los estatutos y las disposiciones aprobadas por la asamblea general,

- Las organizaciones no gubernamentales podrán contar entre sus asociados hasta un veinticinco por ciento de extranjeros, siempre que estos sean residentes en el país de conformidad con la ley de la materia,
- Elección de la junta directiva,
- Constituirse en forma solemne,
- Primer testimonio y copia simple legalizada.

3.3.2.2 Obligaciones posteriores:

- Solicitud de inscripción de la organización en el registro correspondiente,
- Acta Notarial de nombramiento de representante legal de la entidad (una vez inscrita la organización),
- Solicitud de inscripción del representante legal
- Solicitud de certificación de inscripción de la ONG's y de la representación legal,
- Llenar formulario de inscripción ante la Superintendencia De Administración Tributaria, como entidad no lucrativa
- Solicitud para habilitar el libro de actas,
- Solicitud de exoneración de impuestos.

CAPÍTULO IV

4. Estrategias y procedimientos de fiscalización, y recaudación tributaria en el ámbito de las organizaciones no gubernamentales

La Administración Tributaria, es la responsable de recaudar, controlar y fiscalizar el pago de tributos que por ley le corresponde administrar, promoviendo o implementando todos los procedimientos, que faciliten la recaudación y la fiscalización de los mismos, al mismo tiempo orientando y educando al contribuyente para elevar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y lograr un incremento de la recaudación. El procedimiento de fiscalización debe apoyar la misión de ente fiscalizador, motivando que todos los contribuyentes individuales o personas jurídicas, no únicamente presenten sus declaraciones en forma correcta, sino que lo reportado sea el movimiento real de sus ingresos y egresos, esto incluye indudablemente a las ONG's, Lo anterior permitirá al ente fiscalizador, verificar la presentación de sus declaraciones y retenciones del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, si procediere, retenciones del diez por ciento por los productos financieros o ganancias recibidas.

4.1 Aplicación de controles

Derivado del auge que han tenido las organizaciones no gubernamentales en la última década, el manejo de montos significativos de recursos obtenidos a través de donaciones de países especialmente europeos, resulta imprescindible contar con un control de la utilización de los recursos, especialmente en la ejecución de proyectos. De acuerdo al anterior planteamiento debe inicialmente formar una unidad o departamento de organizaciones no lucrativas, integradas por todas aquellas entidades como asociaciones religiosas, educativas, culturales, políticas, solidaristas y no gubernamentales, etc., el fundamento legal debe sustentarse en el Decreto 1-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, específicamente en el Artículo 6, párrafo segundo en el cual

literalmente indica “ La SAT contará con una Unidad Específica de Contribuyentes Especiales, la que será responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicas, calificados como tales por la Administración Tributaria. Dicha calificación estará relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos”

Dicha unidad, debe utilizar para el control y manejo de sus operaciones toda las herramientas esenciales que permitan obtener información primaria de bancos; Sistema de administrativo de información tributaria bancaria; y un Sistema de reportes de contribuyentes especiales (No lucrativas).

4.2 Sistema de reportes de los contribuyentes no lucrativos

4.2.1 Recaudación general de impuestos

Este reporte debe contener el total recaudado por tales contribuyentes, esto es mensual acumulado o trimestral, indicar los porcentajes de participación de estos contribuyentes y el total recaudado.

4.2.2 Recaudación por impuesto específico

Este reporte debe contener el total recaudado por las ONG´s en forma mensual, o trimestral y de acuerdo al período específico, al que pueda estar afecta la entidad, esto es Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, retenciones del mismo impuesto. El impuesto a los productos financieros, etc.,

4.2.3 Recaudación por ubicación geográfica del contribuyente

Este reporte consistirá en reflejar, a través de zonas territoriales la ubicación de dichas entidades, o sea en que lugar del territorio nacional se encuentran ubicadas el grueso de dichas organizaciones, a efecto de hacer presencias fiscales o auditorías de campo, con la finalidad de maximizar los recursos humanos disponibles.

4.2.4 Cuadro comparativo de recaudación

El propósito de esta información, es realizar comparaciones periódicas, entre cada uno de los impuestos a que estén afectas tales entidades. Dicha comparación podría ser mensual, trimestral, semestral o anual, permitiendo determinar casi en forma inmediata el comportamiento de su contribución.

4.2.5 Control del cumplimiento de las obligaciones formales

Esta herramienta, sirve para darle seguimiento a cada uno de los contribuyentes, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones formales, así como para efectuar recordatorios vía teléfono o por internet

4.3 Detectación del incumplimiento de los contribuyentes no lucrativos

4.3.1 Verificación de contribuyentes omisos

Esta es una parte importante del área de contribuyentes especiales ya que verifica la magnitud y cantidad de omisos o sea entidades que por una o por cualquier otra razón no efectuaron sus obligaciones tributarias en el momento oportuno. Existen ciertos controles o seguimientos que ayudan a verificar el cumplimiento de dichas

obligaciones por parte del contribuyente especial, en las que podemos mencionar las siguientes:

- Consultas en el sistema informático o sistema de administración integrado de tributos, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en fechas posteriores.
- Visitas personales, al domicilio fiscal y comunicación telefónica para verificar dicho cumplimiento.
- Orientación a los contribuyentes especiales omisos para hacer efectivas sus obligaciones fiscales y tributarias.

4.4 Informes de análisis estratégicos

Esta es una herramienta muy valiosa, ya que es una de las bases para elaborar las órdenes de auditorías específicas al contribuyente especial, los que consisten en informes individuales de cada contribuyente especial que contiene relaciones estadísticas de ingresos en un período y sector determinado, pago de impuestos, estudio de movimiento de capital, áreas importantes y críticas

Además contiene un análisis probabilístico para la determinación del incumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales y tributarias del contribuyente por sector y actividad a desarrollar.

4.4.1. Planes de presencia fiscal masivo y auditorías de campo a organizaciones no gubernamentales

4.4.1.1 Planes de presencia fiscal masivo

Inicialmente, es necesario explicar en que consiste la presencia fiscal; se trata de un programa de fiscalización, a través de plan bien organizado, tomando como muestras a zonas, actividades comerciales, concentración de organizaciones no

gubernamentales, etc., constituyendo su principal objetivo visitar el mayor número de entidades a través de los auditores asignados para dicha tarea, como elemento esencial es imprescindible cumplir con el nombramiento de los auditores asignados, dicho documento respalda a los auditores, en virtud que en ese momento están representando a la Administración Tributaria; por consiguiente están plenamente facultados para solicitar la presentación de todos los documentos que el auditor discrecionalmente puede solicitar, ejemplo de ello pueden ser las distintas declaraciones juradas de impuestos a que estén afectas, las constancias de retenciones del Impuesto Sobre la Renta, libros principales de contabilidad debidamente operados. Dependiendo de la situación que se le presente al auditor puede recomendar, que la entidad sujeta a la presencia fiscal sea sujeta a una auditoría más profunda.

La Administración Tributaria, posiblemente por falta de recurso humano, únicamente contempla dicho plan de presencia fiscal masivo a empresas agrícolas, mercantiles y de servicios, dejando por un lado a las organizaciones no gubernamentales. Otra posible respuesta es que tales entidades no tengan actualizado su domicilio fiscal, haciendo difícil su ubicación, al momento de la visita fiscal.

4.4.1.2 Auditorías de campo a organizaciones no gubernamentales

A diferencia de las presencias fiscales, la respuesta al cumplimiento o no de las obligaciones fiscales y tributarias correctamente, lo proporcionan las auditorías de campo, puesto que el propósito de las mismas es determinar si las obligaciones a que están afectas han sido determinadas y presentadas correctamente, la revisión y análisis de los libros y registros en este caso se investigan con mayor profundidad en virtud que tanto el tiempo como el personal que practican dichas auditorías tienen más tiempo para revisar, calcular y analizar las bases que se utilizan para el pago de impuesto si procede.

En las auditorías fiscales, en su generalidad los auditores, normalmente llevan un nombramiento específico, en el que se puede identificar la razón o denominación social que utiliza la entidad sujeta a fiscalización, dicho nombramiento también permite verificar, el número de identificación tributario, los períodos sujetos a revisión, el domicilio fiscal o comercial de la empresa; algo importante que no se puede dejar de contemplar es el hecho de identificar plenamente el nombre de auditores fiscales, que han sido designados para dicha revisión, cotejando el nombramiento y los carné que identifican a dichos auditores. Reviste de vital importancia el hecho de que los auditores designados para dicha auditoría, tienen la obligación de hacer requerimiento de todos los documentos que van a utilizar y todos aquellos que son considerados para ser revisados y analizados. Dentro de los documentos a solicitar, están: los libros diario, mayor, estados financieros e inventarios, considerados con nuestra legislación mercantil como libros principales de contabilidad, toda la documentación de soporte de avale todas operaciones registradas en los libros contables; libros auxiliares como: planillas de pago de sueldos, libros de compras y ventas, y otros que se consideren pertinentes e indispensables para los auditores fiscales. Todo el trabajo de examen y cotejo, será llevado a cabo por los auditores, en las instalaciones de la entidad que están siendo auditadas. Es importante, hacer un llamado de atención, respecto a la finalización de la auditoría, en virtud de que es importante que los auditores, levanten un acta donde se haga constar en forma circunstanciada el trabajo efectuado y de ser posible permitir que el contribuyente manifieste su conformidad o no sobre puntos del acta o de la actitud en el desarrollo de la auditoría, por parte de los auditores fiscales.

Para el presente tema de investigación, en el caso de las asociaciones no gubernamentales, por estar exentas de una serie de impuestos fiscales, y como excepción de declaración anual del impuesto sobre renta, pareciera que la administración tributaria se ha olvidado que este tipo de entidad puede llevar a cabo actividades, que según las leyes fiscales son consideradas como gravadas; por otro lado la incapacidad de darle seguimiento al comportamiento de tales entidades, razón para señalar que no existe una base de datos actualizada de las mismas para verificar su desenvolvimiento en el medio nacional. En otras palabras, el propósito principal de

dichas auditorías, es que no rebasen el objetivo principal, que les da vida a dichas entidades, objetivos tales como: no distribuir dividendos, en cualesquiera de las formas que se llamen, no efectuar transacciones comerciales con terceros, efectuar las retenciones de impuestos que se consideren pertinentes, etc.

Entre los planes de fiscalización, presencia fiscal masivo y auditoria de campo, es importante observar esencialmente los procedimientos que utiliza la Administración Tributaria, especialmente en lo que respecta a la presencia fiscal, que va a consistir:

- Inicialmente se fija una zona, establecimientos o ramas de actividad comercial, servicios o industrial, regularmente es inducida a la actividad comercial, la presencia fiscal es susceptible de extenderse al interior de la república, tomando los mismos parámetros.
- Nombramiento colectivo, para los auditores designadas para la presencia fiscal.
- Identificación de los auditores designados, pudiendo ser cotejados entre el nombramiento y los carné de identificación, que deberán portarlos visiblemente.
- Arqueo de emisión de facturas.
- Solicitud verbal de requerimiento de información del cumplimiento de las obligaciones formales que tiene el contribuyente esto es: Ultimas declaraciones de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta trimestral, si procede, libros de compras y ventas, facturas emitidas y otros impuestos que correspondan. Es de aclarar que las obligaciones señaladas, corresponden a entidades mercantiles, no así a las que su objeto es de carácter no mercantil. No obstante existen algunas entidades que tienen partes exentas y partes gravadas, siendo extensiva para este caso, la presentación de dichos documentos y libros.
- Finalmente dejar constancia de la presencia fiscal, por parte de los auditores.

4.4.1.3 Procedimientos aplicables en auditorías de campo

Las técnicas, estrategias y procedimientos, para llevar dicha revisión y análisis de la información sujeta a auditoría consistirá en las siguientes formas:

- Obtener antecedentes de comportamiento respecto al cumplimiento de las obligaciones formales y tributarias de la entidad sujeta a auditoría.
- Nombramiento de los auditores designados, en el mismo se observarán formalidad como: nombre completo de los auditores, membretes, firmas y sellos de la Administración Tributaria, siendo necesario cotejarlo entre el nombramiento y los carné de identificación.
- El nombramiento deberá contener los períodos sujetos a revisión, identificación de la denominación o razón social de la entidad, dirección comercial o fiscal, numero de identificación tributaria.
- Presentación del supervisor de los auditores a los responsables de la entidades, la duración e instancia de los auditores dentro de las instalaciones de la empresa.
- El contribuyente debe de disponer de un lugar adecuado, para el desarrollo del trabajo de los auditores.
- Los auditores deben de observar un periodo flexible que permita la presentación de todos los documentos de soporte que amparen los registros contables, declaraciones juradas y de todos aquellos documentos que tengan relación con el desempeño de la actividad comercial de la empresa. El auditor debe observar cuidadosamente todos los períodos fiscales que están sujetos a revisión, tomando en cuenta la prescripción establecida en el Código Tributario. En el caso de las organizaciones no gubernamentales, siempre y cuando hayan obtenido la resolución de exoneración de impuestos, la auditoría no se prolongará mucho tiempo en la revisión de sus obligaciones fiscales y tributarias. Sin embargo en la actualidad existen muchas entidades que realizan actividades gravadas, situación que hace híbrida la auditoría, en virtud de que hay actividades gravadas y exentas ampliándose el campo de revisión por parte de los auditores fiscales.
- Respecto a la terminación de la auditoría de campo es imprescindible levantar un acta de las actuaciones más relevantes realizadas por parte de los auditores, siendo susceptible de manifestar su conformidad o inconformidad del contribuyente, de la misma se le entregara una copia.

- La Administración Tributaria tiene treinta días hábiles para pronunciarse respecto a los resultados de la auditoría y es a través de notificación y providencia que explica los posibles ajustes, se adjuntan anexos de los hallazgos detectados.

4.4.1.4 Agilización y mejoramiento de la recaudación a través del sistema bancario

Siempre ha existido la recaudación de los diferentes impuestos a través del sistema bancario; pero siempre con algunos inconvenientes, como por ejemplo: El hecho de no ser cuenta habiente del banco receptor, sin embargo en la actualidad la Administración Tributaria a fomentado el enlace de “red electrónica” a través de ordenadores personales, entre el contribuyente, el banco y el ente fiscalizador, a esta modalidad se le denomina Bancasat, esto ha permitido al contribuyente desde de su computadora la presentación de los diferentes declaraciones juradas de impuestos, efectuando los débitos correspondientes por parte del banco al contribuyente que se encuentre entrelazado, ventaja es también que el horario de trabajo de la Administración Tributaria y la hora de presentación del pago de impuestos de usuario en Bancasat se prolonga antes que termine la media noche, ampliándose el tiempo de presentación de dichas declaraciones. Tanto la entidades mercantiles o no mercantiles se han beneficiado con dicho enlace.

4.4.1.5 Evaluación del cumplimiento de los deberes formales de las organizaciones no gubernamentales

El programa de educación fiscal realizado por el gobierno de la república de Guatemala, define los deberes formales como : “Aquellos actos que como su nombre lo indica, son de pura forma o trámite, diferentes al pago y que facilitan la tarea de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración

Tributaria, son de carácter obligatorio por lo que su incumplimiento es susceptible de ser sancionado con las multas contempladas en el Código Tributario”.

Dentro de los deberes formales que tiene el sujeto pasivo de la obligación tributaria, específicamente en el caso de las entidades sujetas a estudio están:

- Presentar las declaraciones que sean exigibles y obligatorias a que estén sujetas (declaración del Impuesto Sobre la Renta Anual, retenciones del mismo impuesto, por servicios adquiridos, etc.)
- Solicitar la exención de impuestos que correspondan, en virtud de que la actividad es no lucrativa.
- Llevar los registros referente a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación en los libros principales.
- Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones a los mismos.
- Presentar las rectificaciones a las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.
- Comunicar o actualizar cualquier modificación respecto al giro normal de sus actividades principales.
- Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, los libros de contabilidad, documentos y antecedentes de las operaciones que se relacionen con la actividad tributaria.
- Facilitar a los auditores fiscales u otro funcionario autorizado, un lugar adecuado para desarrollar su inspección o verificación de documentos.
- Permitir el examen y cotejo de las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de transacciones relacionadas con su actividad o giro comercial.
- Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.
- Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.

Es importante tomar en cuenta las obligaciones formales detalladas anteriormente, en virtud que las mismas, pueden constituir una infracción, por acción u omisión, generando como consecuencia una sanción de carácter pecuniario.

4.4.1.6. Evaluación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias de las organizaciones no gubernamentales

Es importante hacer la siguiente razonamiento, en principio las organizaciones no gubernamentales, por tener un carácter de entidades no lucrativas y por estar exentas por resolución de la Administración Tributaria, de una serie de impuestos, es de suponer que el aporte por recaudación es mínima, en virtud de que la declaración que presentan anualmente es la del Impuesto Sobre la Renta, difícilmente efectúan retenciones por adquisición de servicios, profesionales o técnicos o de las personas que están empleadas en relación de dependencia. No obstante, el inconveniente más significativo, es de no contar con exactitud, el verdadero giro normal de sus actividades; lo anterior, constituye por parte del ente fiscalizador una incertidumbre, al no contar con herramientas de control, que verdaderamente identifiquen el giro normal de sus actividades. Es importante hacer notar, que muchas organizaciones no gubernamentales, administran, ejecutan y liquidan fondos de entidades gubernamentales, a través de proyectos, lo cual significa prestación de servicios, olvidando aquellos que dirigen este tipo de entidades que lo único que están exento como giro normal de sus actividades, son las aportaciones de los socios y las donaciones que provengan del exterior o localmente. Es de hacer notar que la resolución por exención de impuestos, no avala dicha actividad, teniendo dicha entidades la obligación de presentar facturas, cumplir con presentación de dicha declaración, pago del Impuesto Sobre la Renta mensual o trimestral y el otros impuestos que correspondan. Pero el efecto que causa dicha actividad gravada, puede constituir que la entidad quede al margen de la exención de impuestos y se convierta en una entidad netamente mercantil o con actividades exentas y gravadas.

CAPÍTULO V

5. Evaluación, revelación e interpretación de resultados de la investigación:

El presente capítulo, permite realizar un análisis de los resultados obtenidos del trabajo de campo, utilizando las herramientas metodológicas adecuadas, para el cumplimiento de los objetivos propuestos en la presente investigación. Es oportuno resaltar que el procedimiento utilizado para alcanzar el objetivo propuesto fue el método analítico, el cual permitió comprender el funcionamiento, administración, ejecución de proyectos o administración de recursos. No obstante el ámbito más importante fue analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la organizaciones no gubernamentales, constituyéndose como objetivo principal que la presente investigación llene las expectativas propuestas y permitir proporcionar una panorámica general de la forma de tributación de este tipo de entidades. También permitirá dejar los eslabones necesarios para impulsar un estudio profundo respecto a las actividades gravadas y exentas de tales entidades y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tomando en cuenta ambas actividades.

Para obtener información de primera mano, fue necesario realizar un muestreo en el departamento de Chimaltenango y municipios circunvecinos, a través de entrevistas al azar de veinticinco miembros de igual numero de ONG's e integrantes de juntas directivas de las entidades, siendo necesario utilizar un cuestionario basado en diez preguntas relacionadas con el tema, mismas que permitieron enfocar en forma objetiva, los criterios, comentarios y puntos de vista.

La intención de este apartado de la investigación, es presentar información objetiva y veraz, cumpliendo el propósito a través del cuestionario, el mismo está integrado por una serie de preguntas dirigidas especialmente a los representantes legales, integrantes de la junta directiva, contadores o auditores de las entidades. Lo anterior permitió el análisis e interpretación de los resultados cuánticos convertidos en cuadros estadísticos y representados a través de graficas. Es importante resaltar, que las interpretación y análisis de las graficas van a permitir al lector, obtener una

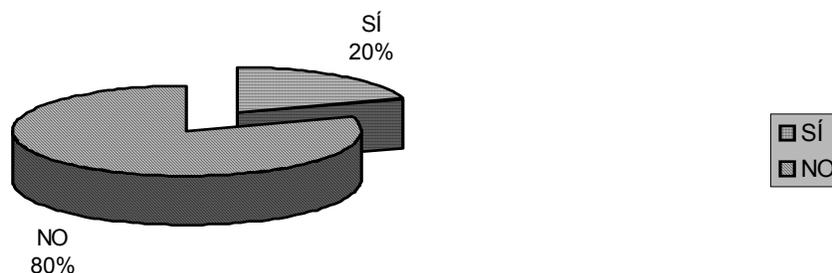
panorámica más amplia del cumplimiento o no de las obligaciones tributarias de las organizaciones no gubernamentales. A continuación el cuadro de preguntas:

No.	PREGUNTA	SÍ	NO	PORCENTAJE
1	Conoce Ud. la normativa fiscal a la que está sujeta la ONG'S	20%	80%	100%
2	Actualmente conoce sí la ONG'S cumple con las obligaciones tributarias	30%	70%	100%
3	Es de su conocimiento sí la ONG'S está inscrita en Registro Civil y SAT	35%	65%	100%
4	Goza en la actualidad de exención de impuestos la ONG'S	40%	60%	100%
5	Las operaciones normales de la ONG'S son operadas por sistemas contables	50%	50%	100%
6	Los donaciones, son percibidos por formatos autorizados por SAT	20%	80%	100%
7	La ONG'S presta servicios que se consideran mercantiles	25%	75%	100%
8	Presentan anualmente la declaración del Impuesto Sobre la Renta anual	70%	30%	100%
9	Hacen retenciones del ISR, a empleados que se encuentran en calidad asalariados	5%	95%	100%
10	Hacen retenciones del ISR, a quienes prestan servicios técnicos o profesionales	5%	95%	100%
11	Tiene conocimiento, sí la actual representación legal se encuentra vigente	60%	40%	100%
12	Es de su conocimiento sí la junta directiva de la ONG'S distribuye dividendos	40%	60%	100%
13	Ha recibido algún tipo de orientación, por parte de la Administración Tributaria	20	80%	100%

A continuación se presentan gráficamente las preguntas y la interpretación de las mismas

PREGUNTA 1

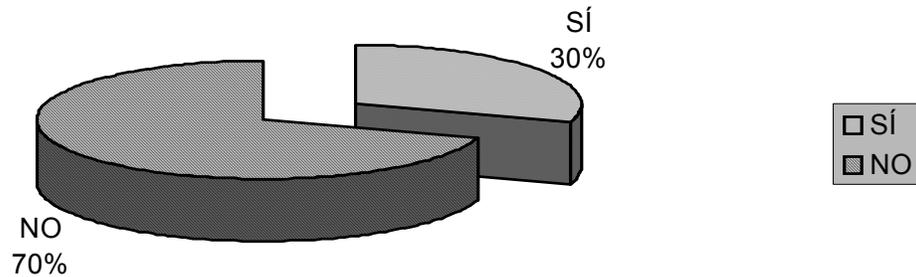
¿CONOCE USTED LA NORMATIVA ESPECÍFICA Y LEYES TRIBUTARIA A LAS QUE ESTÁ AFECTA LA ONG'S?



En la pregunta y gráfica uno, el resultado que arroja la interrogante es que el 20% si conoce las leyes específicas y leyes tributarias a las que están afectas tales entidades y el 80% las desconoce, una respuesta posible que explique el resultado de la cuestión planteada, es que la mayor parte de integrantes que forman estas organizaciones, únicamente velan por resultados sociales, especialmente en los proyectos de desarrollo humano, olvidando que la entidad en calidad de contribuyente, queda sujeta a derechos y obligaciones como entidad jurídica, independiente de los integrantes de la organización, razón por demás suficiente para velar por el cumplimiento de las obligaciones contenidas, en las normativas tributarias específicas y lo establecido en la Ley de Organizaciones No Gubernamentales, Decreto 2-2003. Lo anterior constituye un llamado para los integrantes que forman parte de la organización no gubernamentales, como para la Administración Tributaria, para ampliar programas de difusión masivo de información, que oriente a los responsables sobre impuestos, procedimientos, declaraciones juradas a presentar, etc. Reduciendo el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

PREGUNTA 2

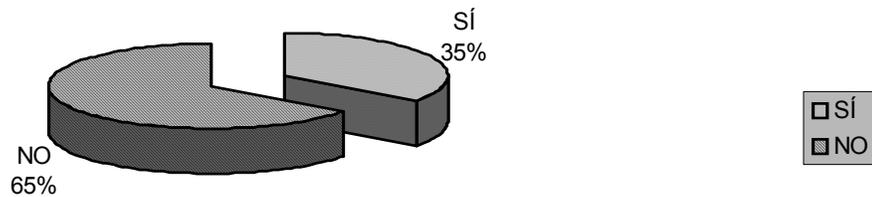
¿TIENE CONOCIMIENTO SÍ LA ENTIDAD CUMPLE CON SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS?



En la interrogante y gráfica dos, es parte complementaria de la pregunta primera, en virtud de que confirma el desconocimiento del marco legal a que están afectas las ONG's, provocando como consecuencia que los representantes, juntas directivas, encargados o responsables, desconozcan el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los procedimientos y cálculos para efectuar: retenciones del Impuesto Sobre la Renta, en los pagos a servicios prestados por el personal asalariado o en relación de dependencia y las retenciones por la percepción de servicios adquiridos, por profesionales o técnicos. Desconocimiento de que los libros de contabilidad estén debidamente habilitados y autorizados por los registros correspondientes. también se omite la utilización de formularios autorizados y prenumerados para percibir las donaciones etc. En la grafica se refleja que el 20% conoce y 80% desconoce las obligaciones que debe cumplir la entidad. Actualmente la Administración Tributaria, ha implementado en forma anual, la política de actualización de datos generales de las personas individuales o jurídicas, con el inconveniente de ser limitados a realizar todo tipo de gestiones, de no hacer previamente las actualizaciones ante la entidad fiscalizadora.

PREGUNTA 3

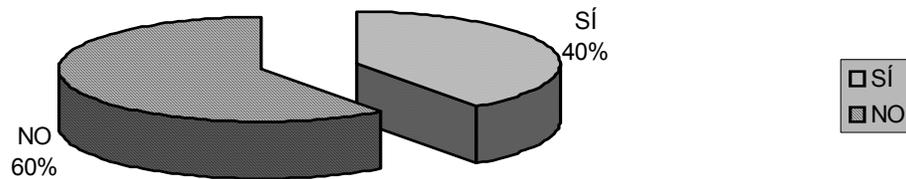
¿ES DE SU CONOCIMIENTO SI LA ONG'S ESTÁ INSCRITA EN EL REGISTRO CIVIL Y LA SAT?



Normalmente el notario que autoriza la escritura de constitución de la ONG's, es el que realiza el trámite de inscripción en el registro correspondiente de la municipalidad dónde nace dicha entidad. Posteriormente la documentación registrada, es trasladada para que el contador de planta o el que prestará el servicio contable realice la inscripción ante la Administración Tributaria, una vez la organización este en marcha, regularmente los integrantes de las juntas directivas desconocen si la entidad, está inscrita en los registros correspondientes. En la gráfica tres, se puede comprobar dicho extremos en virtud de que el 35% si conoce de dicho requisito obligatorio. El 65% no sabe; aún en el momento de la entrevista manifestaron desconocer modificaciones o ampliaciones recientes, que hayan afectado a la entidad, en virtud de que las mismas deben ser inscritas en los registros correspondientes. Ejemplo de lo anterior es cuando se genera un cambio de domicilio fiscal, cambio de contador, renovación o cambio de representante legal etc.

PREGUNTA 4

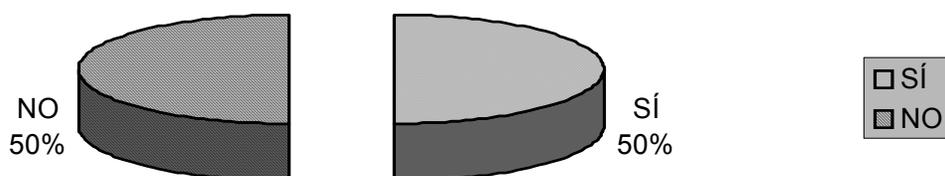
¿GOZA DE EXENCIÓN DE IMPUESTOS LA ONG'S?



Pregunta y gráfica cuatro, se puede observar que el 40% sí conoce que la ONG's, goza de exención de impuestos y el 60%, indicó que no; en el afán de ampliar la pregunta fue necesario repreguntar capciosamente: ¿pagan impuestos como ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Impuesto Sobre Productos Financieros. Lo manifestado es que desconocían si pagaban o presentaban declaraciones de los impuestos arriba citados. Es posible que los entrevistados ignorarán que las entidades que representan gozan de exención de impuestos, siempre y cuando dicha exención había sido solicitada y haber obtenido la resolución correspondiente, es importante aclarar que la exención no es obtenida por ministerio de ley, sino debe gestionarse la solicitud ante la Administración Tributaria en el momento de su inscripción como contribuyente, caso contrario, de no hacer dicha gestión deberán de presentar todas las declaraciones, como las entidades mercantiles.

PREGUNTA 5

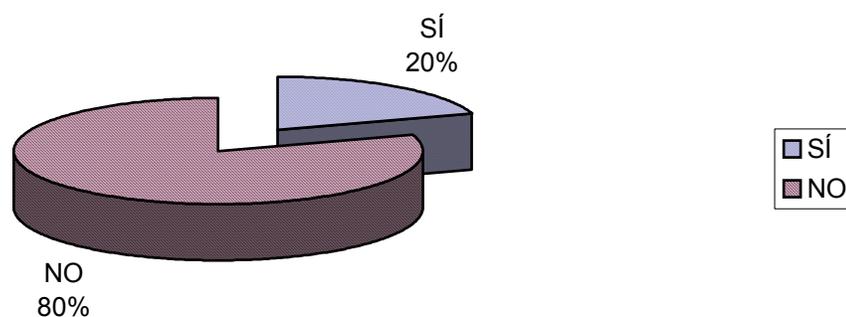
¿LAS OPERACIONES NORMALES DE LA ONG'S SON REFLEJADAS A TRAVÉS DE SISTEMAS CONTABLES?



En la pregunta y gráfica cinco el 50% contestó de que sí tenían un sistema de control interno, manifestando que todas las operaciones que la ONG's se realizan durante un periodo fiscal, se registraban por sistemas contables manuales o sistematizados, en el caso de los registro contables se operaban en libros debidamente autorizados por la Administración Tributaria, el otro 50% indico que si bien tenían al día sus registros contables, dichos libros no han sido habilitados ni autorizados por los registros correspondientes. La obligación que los libros deban ser autorizarlos por el Registro Mercantil, se genera a partir de que las entidades reciban donaciones por personas individuales o jurídicas que tengan su sede fiscal en el ámbito guatemalteco, por otro lado porque algunas organizaciones no gubernamentales, realizan actividades mercantiles, que consisten en la prestación de servicios por manejo o administración de recursos de entidades estatales.

PREGUNTA 6

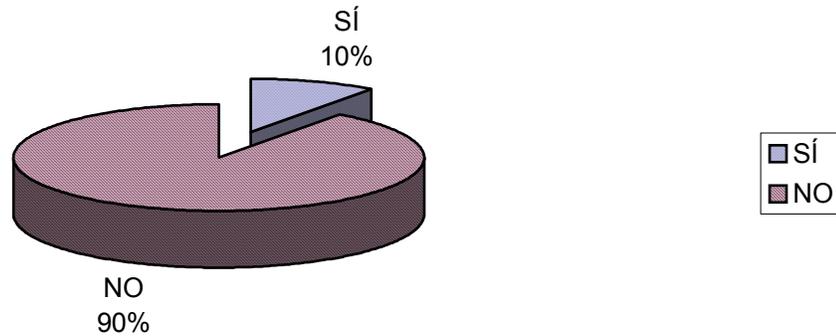
¿LOS INGRESOS POR DONACIONES SON REGISTRADOS EN FORMATOS AUTORIZADOS POR LA SAT?



En la pregunta y gráfica seis, respondió en un 20% sí contaban con recibos prenumerados y autorizados por la Administración Tributaria, el 80% indicó que no. Es importante hacer el siguiente análisis: dentro de los compromisos formales que tienen las ONG's, es la obligación de emitir recibos, por la percepción de ingresos por donaciones y cuotas de los socios, recibos debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en virtud de que los mismos, pueden constituir como documentos válidamente deducibles para las rentas afectas de las entidades individuales o jurídicas que efectúen donaciones consideradas locales; al mismo tiempo para extender a los asociados los recibos que correspondan al pago por cuota mensual, que acredite a los socios como parte de la entidad. Lo manifestado por los entrevistados es que desconocían si los recibos emitidos debían ser autorizados por la Administración Tributaria.

PREGUNTA 7

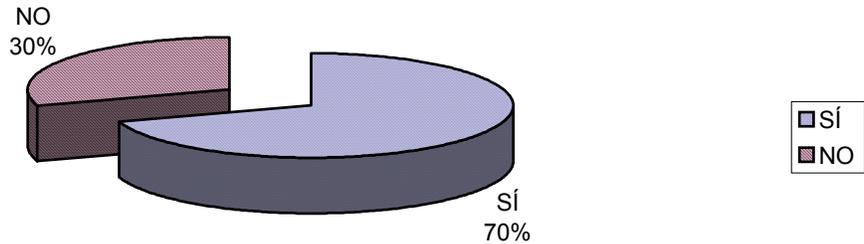
¿ACTUALMENTE VENDE, PRESTA SERVICIOS U OTRAS ACTIVIDADES CONSIDERADAS MERCANTILES?



Las organizaciones no gubernamentales, desde su concepción y específicamente en el objeto de sus actividades que están encaminadas al beneficio social, promoción de políticas de desarrollo humano, económico, cultural, educativo, características que imprimen la naturaleza de muchas de las organizaciones, principalmente porque se constituyen sin finalidades de lucro. No obstante la proliferación de ONG's en el medio nacional, ha permitido administrar, supervisar y ejecutar proyectos dentro de las instituciones del Estado, lo anterior ha implicado administrar los recursos financieros de dichas entidades, quebrando totalmente la naturaleza y el objeto de la creación de las ONG's. La muestra se refleja en la gráfica y pregunta siete, donde un 10% de los entrevistados manifestó el manejo recursos del Estado y el 90% indica que no. Lo preocupante de tal situación es que amparados por la exención de Impuesto Sobre la Renta, muchas de estas organizaciones no tributan como actividades gravadas, si no se encubre bajo la fachada de entidad no lucrativa.

PREGUNTA 8

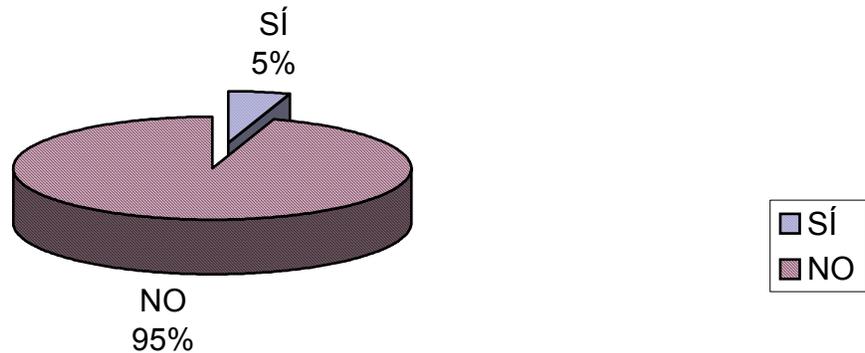
¿PRESENTA ANUALMENTE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?



En la pregunta ocho los porcentajes que refleja la interrogante es de un 70% de los entrevistados respondió que sí presenta la declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta y el 30% no lo hace. En el caso del porcentaje minoritario, se refleja en aquellas organizaciones que se formaron para obtener beneficios inmediatos y que muchas fueron abandonadas por falta de recursos financieros, otro de los factores es que en la actualidad manejan pequeños proyectos, razón por la cual no se cuenta con recursos suficientes, para pagar a un contador que haga las gestiones pertinentes ante la Administración Tributaria. El porcentaje mayoritario sí presenta sus declaraciones, pero las mismas padecen de deficiencias respecto a la forma técnica de formulación de estados financieros que forman parte de la declaración del Impuesto Sobre la Renta anual, en la declaración no se refleja claramente si hay ingresos exentos y gravados, que para el efecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, el tratamiento fiscal es totalmente diferente.

PREGUNTA 9

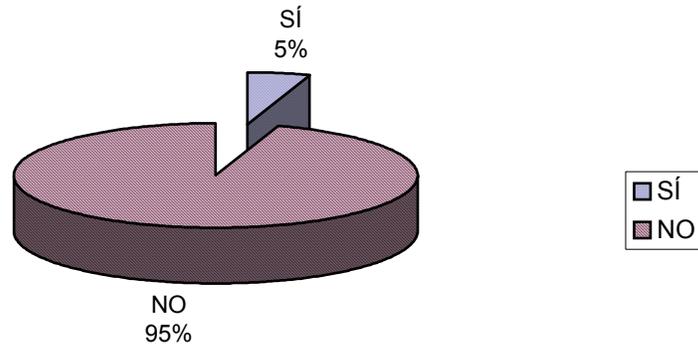
¿EFECTÚA RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR ADQUISICIÓN DE SERVICIOS TÉCNICOS O PROFESIONALES?



Independientemente, que las entidades individuales o jurídicas al inscribirse en el Registro Tributario unificado de la Administración Tributaria; como entidades lucrativas o no, adquieren en ese momento la calidad de agente retenedor del Impuesto Sobre la Renta, especialmente en la adquisición de servicios técnicos, profesionales, arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, etc., la obligación consiste en retener un 5% sobre la base de lo facturado o sea el cálculo debe ser sin incluir el Impuesto al Valor Agregado, posteriormente se entrega al fisco dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente en que se efectuó la retención, pagando dicho impuesto a través de los formularios correspondientes. Es importante señalar que las organizaciones no gubernamentales, no efectúan dicha retención por desconocimiento de la obligación, en la pregunta y gráfica nueve se puede evidenciar que el 5% de dichas entidades sí efectúan la retención mientras que el 95% no lo hace, es de esta manera como se puede comprobar la modesta recaudación a través de este rubro por parte de las ONG's.

PREGUNTA 10

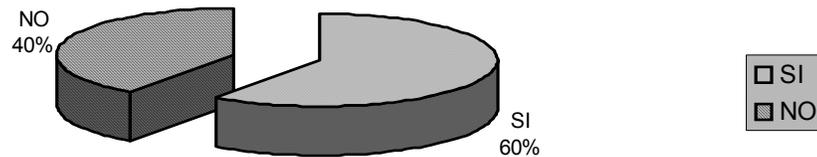
¿EFECTÚA RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A EMPLEADOS ASALARIADOS?



La Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece una retención sobre rentas de los asalariados, dicho impuesto es generado por pagos a personas domiciliadas en Guatemala, por prestación de servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, aún la norma señala en el caso de que el trabajo sea permanente o eventual, la obligación de retener por parte de las ONG's, es por mandamiento legal. Sin embargo dichas organizaciones no realizan dicha retención derivado de que argumentan que no están afectas a dicho impuesto, en virtud de que sus recursos financieros son provenientes de donantes extranjeros; no obstante dichos trabajadores no realizan un trabajo para la agencia donante, sino para la organización que tiene la obligación de la retención, de lo contrario están incumpliendo con sus obligaciones fiscales. No haber retenido los convierte en deudores tributarios teniendo que pagar la retenciones por su cuenta, más sanciones pecuniarias. Reflejan los resultados la gráfica diez; que el 95% no realiza las retenciones correspondientes y apenas el 5% sí cumple con dicha obligación.

PREGUNTA 11

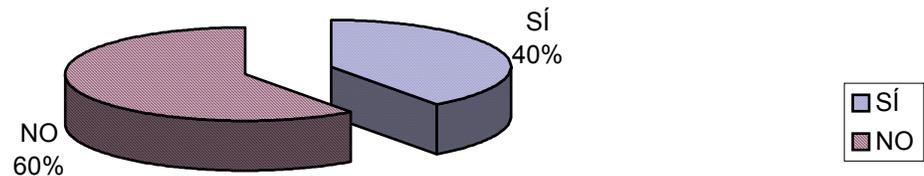
¿TIENE CONOCIMIENTO SÍ LA ACTUAL REPRESENTACIÓN LEGAL ESTÁ VIGENTE?



Dentro de la integración de los estatutos de las organizaciones no gubernamentales se encuentra establecida la cláusula de la representación legal, normalmente la misma se constituye para un período fiscal mínimo de dos años y con un máximo de tres, renovando la asamblea general por otro período igual. No obstante, se determinó que muchas veces las representación legales no son renovadas, por consiguiente tanto el Registro Civil, como el Registro Tributario unificado de la Administración Tributaria, no se encuentra actualizada. El inconveniente que se presenta para la ONG's es en el caso de demanda, en la que la entidad adopte la posición de actor, perfectamente se puede excepcionar la representación legal. Normalmente en las organizaciones cambian a los representantes pero no actualizan sus nombramientos. La no actualización de información en la Administración Tributaria, provoca incumplimiento a las obligaciones formales y el efecto el pago de una sanción por inscripción extemporánea. La gráfica once refleja un 60% de incumplimiento y el 40% sí actualiza.

PREGUNTA 12

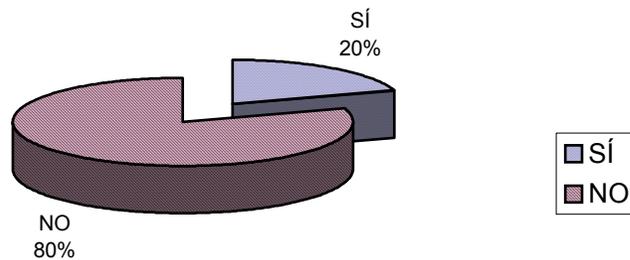
¿LA JUNTA DIRECTIVA DISTRIBUYE DIVIDENDOS AL FINAL DE UN EJERCICIO FISCAL?



La pregunta doce, se refiere a la distribución de dividendos al final de un período fiscal, tanto el Decreto 2-2003 Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo como el Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecen en su normativa que la prohibición de distribuir dividendos, ya sea a través de excedentes, ventajas o privilegios, a favor de sus miembros, aunque la Ley específica determine que pueden efectuar operaciones de lícito comercio, únicamente servirán dichos ingresos para el cumplimiento de sus fines. No obstante se pudo determinar que a través de cuentas disfrazadas los miembros de las juntas directivas se otorgan excedentes (dividendos), que en todo caso de ser así, no solo están afectos al Impuesto Sobre la Renta, sino que dichas operaciones generan automáticamente la salida de las ONG's dentro del ámbito de las entidades sin fines de lucro, por lo tanto quedan fuera de todo tipo de beneficio por exención de impuestos. La gráfica doce establece que el 40% reconoce que distribuye dividendos a través de cuentas disfrazadas y el 60% no lo hace.

PREGUNTA 13

¿HA RECIBIDO ORIENTACIÓN FISCAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?



Actualmente la Administración Tributaria está cumpliendo con llevar seminarios de orientación fiscal, a diferentes unidades económicas; no obstante dentro del ámbito de las organizaciones no gubernamentales, no se ha implementado ningún tipo seminario, o información escrita, acerca de las obligaciones que adquieren las entidades caracterizadas como no lucrativas, especialmente al momento de registrarse y adquirir la calidad de contribuyentes exentos de impuestos, la gráfica trece muestra que el 20% de los encuestados expresa que sí han recibido alguna orientación de tipo fiscal; mientras que el 80% indicó que no ha recibido absolutamente nada. El auge que ha tenido dichas organizaciones no lucrativas, invita conveniente que la Administración Tributaria, se preocupe en llevar orientación fiscal a ese grupo de entidades, que si bien es cierto muchas de ellas no efectúan actividades especulativas, si pueden coadyuvar a mejoramiento de recepción de impuestos.

CONCLUSIONES

1. Las organizaciones no gubernamentales, como entidades legalmente constituidas e inscritas en los registros respectivos, constituyen organismos autónomos de desarrollo con personería jurídica y estructura orgánica formal, personal y recursos de financiación externa, sin ánimo de lucro. Su área de acción es el desarrollo rural; inicialmente se caracteriza por su enfoque alternativo, su habilidad para desarrollar servicios con bajos costos, dar respuestas manejables e innovadoras, trabajar con recursos humanos voluntarios y depender de financiamiento exterior.
2. Sobre la base de los resultados obtenidos de la presente investigación, se confirma la hipótesis planteada en el plan de investigación, al determinar escaso conocimiento por parte de los miembros de las juntas directivas, del marco legal en que se encuentran inmersas las organizaciones no gubernamentales, de ahí la respuesta del incumplimiento de sus obligaciones de carácter tributario.
3. El contenido de la Ley de Organizaciones No Gubernamentales, actualmente constituye un perfecto complemento de las obligaciones fiscales y tributarias a que están afectas las organizaciones, en virtud de que determina los requisitos mínimos, que deben observar las organizaciones para su registro y control; también establece la obligación de adoptar un sistema de contabilidad completo bien organizado y aplicando el sistema de partida doble, observando normas internacionales de contabilidad; previo a ser operados los libros contables, los mismos deben ser habilitados y autorizados.

4. Se determinó que no existen facilitadores dentro de la Administración Tributaria que asesoren e informen de los procedimientos que expliquen en forma sencilla la forma en que deben contribuir las organizaciones no gubernamentales, respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la susceptibilidad de estar afectos o no al pago de impuestos.

5. En el caso de las entidades no gubernamentales, respecto al pago del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, cuando son entidades estrictamente de carácter no lucrativa, la normativa específica las exonera, siempre y cuando la misma sea solicitada ante la Administración Tributaria. No obstante muchas entidades funcionan plenamente, sin haber obtenido la resolución que las exonera del pago de impuestos. Se concluye que las actividades que la ley faculta a las entidades como exentas, se convierten en actividades gravadas y sujetas a todos los impuestos al incumplir con dicho requisito legal.

6. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, las entidades no lucrativas como las ONG's, absorben el impuesto en todas las compras y servicios que perciban, derivado que el mismo no puede ser regularizado contra un débito fiscal, porque dicho impuesto no es susceptible de ser traslativo, en virtud de que el objeto de la entidad no es mercantil.

7. Se determinó que las organizaciones no gubernamentales no efectúan retenciones por servicios técnicos y profesionales a todos aquellos empleados en relación de dependencia, tampoco a los profesionales en relación de independencia. El desconocimiento por parte de las personas responsables de las obligaciones tributarias, generan incumplimiento ante la Administración Tributaria, ejemplo de ello no actualizar las representaciones legales, no dar aviso del cambio

de Domicilio fiscal, no efectuar oportunamente el cambio o renovación de juntas directivas, decretar distribución de dividendos, no tener la contabilidad al día, no tener comprobantes autorizados por el fisco en la recepción de donaciones, etc .

RECOMENDACIONES

1. Sobre la base de los resultados obtenidos de la presente investigación, se insta a la intendencia respectiva dentro de la Administración Tributaria, que ejecute planes a corto y mediano plazo, respecto a la orientación constante a través de seminarios especiales para los miembros de las juntas directivas y de todas las personas que estén involucradas en la administración de ONG's, de los procedimientos, métodos y fórmulas de aplicación de impuestos, cuando estuvieren afectas, mejorando de esta manera el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de las organizaciones no gubernamentales.
2. Si bien es cierto que las organizaciones no gubernamentales, como entidades legalmente constituidas e inscritas en los registros respectivos, sin ánimo de lucro y que su área de acción es el desarrollo rural, también es de reconocer que actualmente ejecutan proyectos de administración de recursos dentro de algunas instituciones del Estado. En estos casos los responsables de las mismas, deben de velar por el cumplimiento del pago de impuestos por la ejecución de tales actividades, cuyo efecto tributario no es el mismo por las actividades exentas, porque se abre un abanico de obligaciones tributarias, que no deben ser confundidas por las actividades no lucrativas de la organización.
3. Obtener una resolución de parte de la Administración Tributaria que exonera a las ONG's, no significa que no deban realizar las retenciones por el pago del Impuesto Sobre la Renta por adquisición de servicios técnicos y profesionales; en el caso de los empleados de relación de dependencia, siempre y cuando rebasen el techo tributario, que asciende a treinta y seis mil quetzales anuales o sea tres mil quetzales mensuales; en el caso de personas jurídicas o individuales que prestan servicios técnicos o profesionales, el hecho generador

surge al momento de emitir la factura correspondiente, porque la relación con la entidad no lucrativa, es de no dependencia, razón suficiente para efectuar la retención que establece la Ley.

4. Es imprescindible que las ONG's tramiten la resolución de exoneración de impuestos con posterioridad a la inscripción en la Administración Tributaria, porque se tiene la obligación de presentar declaración: del Impuesto al Valor Agregado mensual, Impuesto Sobre la Renta, mensual o trimestral, hasta que sea notificada la resolución de exoneración e inmediatamente efectuar la actualización de datos hacer del régimen adoptado temporalmente. A partir de la actualización la organización no gubernamental goza plenamente de la exoneración de impuestos.

5. Es importante que las ONG's realicen las gestiones necesarias para la autorización de formatos autorizados por la Administración Tributaria, para la recepción de donaciones, tanto nacionales como extranjeras, para llevar un buen control de las mismas. En el caso de las donaciones de origen nacional, para la persona individual o jurídica para que forme parte de un gasto deducible, siempre y cuando dicho formato esté plenamente autorizado por la autoridad correspondiente.

6. Actualmente la Administración Tributaria tiene diseñado un sistema de actualización de datos de la persona jurídica o individual, respecto a todas aquellas modificaciones o renovaciones que afectan la forma de cumplir con sus obligaciones tributarias, dichas actualizaciones las deben realizar las ONG's como mínimo, cada vez que se efectúe un cambio que afecte el desenvolvimiento de actividades de la organización, cambios como: Domicilio fiscal, cambio de representante legal, cambio de denominación social, cambio o renovación de la

junta directiva. La obligación de actualizar dichos cambios es porque de no hacerlo congelan cualquier gestión administrativa ante la Administración Tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**, Editorial Heliasta.;10ª. Edición, Buenos Aires, Argentina, 1976.
- CASTILLO, Jorge. **Derecho administrativo**. Instituto de Administración Pública, Editorial Centro de Impresiones Gráficas; Guatemala, 1ª. Edición, 1993
- CHICAS, Jaime. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, Colección No.12; edición 2000, Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- DE LA GARZA, Sergio. **Derecho financiero mexicano**, Editorial Porrúa, 10ª edición.; México, 1981.
- DELGADILLO, Luis. **Principios de derecho tributario**, Editorial Limuse, 3ª edición.; México, 1988.
- Espasa, **Diccionario de la lengua de la Real Academia Española**, 21ª edición. Calpe
- FERRARA, Francisco. **Teoría de las personas jurídicas**. Editorial Reus, traducción de la 2ª edición italiana, por Eduardo Ovejero y Maury.; Madrid, España, 1988.
- Grupo Editorial Océano, edición 2003 **Diccionario enciclopédico ilustrado**.
- MARGIN, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Editorial Universitaria, 6ª edición.; México, 1981.
- MENDOZA, Juan. En el trabajo de tesis sobre, **Breve análisis relativo a la constitución y reconocimiento de la personalidad jurídica de las organizaciones no gubernamentales de desarrollo de Guatemala**. Pág. 1.; Guatemala, 1992.
- Ministerio de Educación, **Programa de educación fiscal**, , Ministerio de Finanzas Públicas. Impresiones de seguridad CENAIMSE.; Guatemala, 1995.
- PARDINAS, Felipe. **Metodología y técnicas de investigación**. Editores Siglo XXI, S.A., 11ª edición.; Distrito Federal, México, 1985.

PÉREZ, Edí. **Incumplimiento de obligaciones tributarias en la asociaciones solidaristas**, Tesis de grado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, 2004.

VÁSQUEZ, Edmundo. **Instituciones de derecho mercantil**. Editorial Universitaria.; edición 1988, Guatemala, 1987.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanza, derecho financiero y tributario**. Ediciones De Palma tomo 1, 3ª edición.; Buenos Aires, Argentina, 1982.

Legislación:

Constitución Política de la Republica. Asamblea Nacional Constituyente, 1985.

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República, Decreto No. 27-92 y sus Reformas.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República, Decreto No. 26-95-2 y sus Reformas.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Congreso de la República, Decreto No. 37-92 y sus Reformas.

Ley de Organizaciones No Gubernamentales ONG's. Congreso de la República, Decreto 2-2003.