

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

“LAS OBLIGACIONES DEL PATRONO COMO AGENTE DE RETENCIÓN EN LAS
RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA EN GUATEMALA”
TESIS DE POSGRADO

SHENY SIOMARA GARCÍA YASH
CARNET 11970-03

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, AGOSTO DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

“LAS OBLIGACIONES DEL PATRONO COMO AGENTE DE RETENCIÓN EN LAS
RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA EN GUATEMALA”
TESIS DE POSGRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
SHENY SIOMARA GARCÍA YASH

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, AGOSTO DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

LIC. OLGA MARIA MELENDEZ AMADO

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. EMERSON KENNETH ORDÓÑEZ REYNA
MGTR. ERWIN IVAN ROMERO MORALES
MGTR. ROBERTO CARLOS AVILA DEL CID

Guatemala, 16 de marzo de 2015

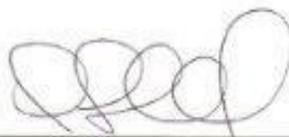
Señores
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Ciudad

Estimados señores:

Por este medio me es grato informarles que he concluido con la asesoría de tesis
"EL ROL DEL PATRONO COMO AGENTE DE RETENCIÓN EN LAS
RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA EN
GUATEMALA" presentado por la estudiante Sheny Siomara García Yash.

Por lo anterior puedo recomendarlo para que continúe el procedimiento de revisión
y aprobación final.

Atentamente,



Lda. Olga María Meléndez Amado
Asesora

Guatemala 19 de junio de 2015

SEÑORES

**MIEMBROS DEL CONSEJO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR**

ESTIMADOS SEÑORES:

En cumplimiento de la designación como miembros del tribunal examinador y de conformidad con el artículo 25 del Instructivo de Tesis para la Elaboración de Trabajo de Investigación para Graduación de las Maestrías de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, informamos que el trabajo de tesis elaborado por la alumna **SHENY SIOMARA GARCÍA YASH** carné 11970-03 titulado **"LAS OBLIGACIONES DEL PATRONO COMO AGENTE DE RETENCIÓN EN LAS RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA EN GUATEMALA"** se realizó la defensa privada con fecha veintiuno de mayo del año en curso, y siendo **APROBADA**, por lo que luego de cumplirse con el referido reglamento y con las modificaciones sugeridas, nos permitimos manifestar que el trabajo de revisión ha finalizado satisfactoriamente.

En consecuencia **OPINAMOS**: Que el presente trabajo de investigación reúne los requisitos reglamentarios exigidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar para su aprobación, recomendando que se proceda autorizar la orden de impresión.

Atentamente,

Erwin Iván Romero Morales
ABOGADO Y NOTARIO

Mgtr. Erwin Iván Romero Morales
Presidente de la Terna Examinadora

LICENCIADO
EMERSON KENNETH ORDÓÑEZ REYNA
ABOGADO Y NOTARIO

Mgtr. Emerson Kenneth Ordóñez Reyna
Vocal de la Terna Examinadora

Mgtr. Roberto Carlos Ávila Del Cid

Vocal de la Terna Examinadora

Roberto Carlos Ávila del Cid
Abogado y Notario

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante SHENY SIOMARA GARCÍA YASH, Carnet 11970-03 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07265-2015 de fecha 21 de mayo de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"LAS OBLIGACIONES DEL PATRONO COMO AGENTE DE RETENCIÓN EN LAS RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA EN GUATEMALA"

Previo a conferirsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 19 días del mes de agosto del año 2015.


MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



AGRADECIMIENTO

A mi asesora Olga María Meléndez Amado, que colaboró y aportó a la elaboración de ésta tesis, por su tiempo y dedicación, así como a mi terna examinadora. Que Dios multiplique lo brindado a mi persona.

DEDICATORIA

A DIOS: Quien me ciñe de poder, y quien perfecciona todos mis caminos; a Él sea la Honra, la Gloria, el Dominio y el Poder por los siglos de los siglos. Sin su poder divino esta meta hoy culminada no hubiese sido posible, porque Él siguió abriendo puertas y ventanas del cielo para bendecirme.

Gracias Padre, Hijo y Espíritu Santo, porque de TI viene la sabiduría, el conocimiento y la inteligencia.

A MIS PADRES: Ciriaco García Soc y Juana Yash de García, por todo su amor, apoyo y comprensión durante el recorrido de la profesión.

A MI HERMANA: Magister Mayra Yojana García Yash; La bendigo y sigo clamando a Dios por su protección divina, para que siempre la guarde, guie e ilumine, pues ha sido el ejemplo enviado por Dios para bendecirme.

A MI FAMILIA: A toda mi familia por el amor y cariño sincero. A mis abuelitas, por ser las progenitoras de mis padres, Dios las proteja siempre. A mis tías, tíos, primos en general por el cariño. A mi bis abuelo (QED) Pedro Soc Lacan, siempre estará en mi corazón.

AMIGOS Y AMIGAS: En todo tiempo ama el amigo y es como un hermano en tiempo de angustia (Proverbios 17.17)

A LA FACULTAD: Por ser mi casa de estudios y haberme formado, en conocimiento y ciencia con sus sabias enseñanzas.

A USTED: Por el tiempo dedicado a la presente.

RESPONSABILIDAD: La autora es la única responsable del contenido y conclusiones de la tesis.

LISTADO DE ABREVIATURAS

| | |
|-----------------|--|
| CIAT..... | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias |
| ICEFI..... | Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales |
| IGSS..... | Instituto Guatemalteco de Seguridad Social |
| ISR..... | Impuesto sobre la Renta |
| IVA..... | Impuesto al Valor Agregado |
| LEY..... | Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, libro I |
| NIT..... | Número de identificación tributaria |
| REGLAMENTO..... | Ministerio de Finanzas Públicas. <i>Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto sobre la Renta.</i> |
| | Acuerdo Gubernativo número 213-2013 |
| SAT..... | Superintendencia de Administración Tributaria |

RESUMEN

La presente monografía de tipo descriptivo, tiene como objetivo general analizar las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia y como objetivos específicos: 1. Analizar la función del agente de retención en las rentas del trabajo; 2. Estudiar las obligaciones del agente de retención en las rentas del trabajo; y 3. Describir las responsabilidades del agente de retención en las rentas del trabajo, con el fin de procurar un aporte a quién ejerce la función de agente de retención en las rentas de trabajo en relación de dependencia en Guatemala.

De lo analizado en el presente trabajo se concluyó, que la implementación de la Ley de Actualización Tributaria, libro I, ha facilitado la función del patrono en su calidad de agente de retención en las rentas del trabajo, al establecerle de forma más ordenada las bases de recaudación y como debe gestionarse este impuesto.

ÍNDICE

| | Pág. |
|---|------|
| INTRODUCCIÓN | i |
| CAPÍTULO 1 | |
| LOS IMPUESTOS | 1 |
| 1.1 Principios constitucionales en materia tributaria | 1 |
| 1.1.1 Principio de legalidad | 1 |
| 1.1.1 a) Reserva de ley | 12 |
| 1.1.1 b) Preferencia de ley | 13 |
| 1.1.2 Principio de seguridad jurídica | 14 |
| 1.2 Definición de los impuestos | 14 |
| 1.3 Origen y evolución de los impuestos | 16 |
| 1.4 Objeto de los impuestos | 18 |
| 1.5 Clasificación de los impuestos | 18 |
| 1.5.1 Impuestos directos | 19 |
| 1.5.2 Impuestos indirectos | 19 |
| CAPÍTULO 2 | |
| IMPUESTO SOBRE LA RENTA | 20 |
| 2.1 Definición | 20 |
| 2.2 Naturaleza jurídica del Impuesto sobre la Renta | 21 |
| 2.3 Antecedentes del Impuesto sobre la Renta en Guatemala | 22 |
| 2.4 Caracteres | 26 |
| 2.4.1 Directo | 26 |
| 2.4.2 Personal | 27 |
| 2.4.3 Elástico | 27 |
| 2.4.4 Sistema de imposición | 27 |
| 2.4.4 a Sistema de impuesto global o sintético | 27 |
| 2.4.4 b Sistema de impuesto cedular o analítico | 28 |
| 2.4.4 c Sistema mixto | 29 |
| 2.5 Categorías de rentas | 29 |
| 2.5.1 Renta de actividades lucrativas | 29 |
| 2.5.2 Renta del trabajo | 30 |
| 2.5.3 Renta de capital y ganancias de capital | 31 |
| 2.6 Sujetos | 31 |
| 2.6.1 Renta de actividades lucrativas | 32 |
| 2.6.1 a Contribuyente | 32 |
| 2.6.1 b Agente de retención | 32 |
| 2.6.2 Renta del trabajo | 33 |
| 2.6.2 a Contribuyente | 33 |

| | |
|--|-----------|
| 2.6.2 b Agente de retención | 33 |
| 2.6.3 Renta de capital y ganancias de capital..... | 34 |
| 2.6.3 a Contribuyente | 34 |
| 2.6.3 b Agente de retención | 35 |
| CAPÍTULO 3 | |
| LAS RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA..... | 36 |
| 3.1 Consideraciones generales..... | 36 |
| 3.2 Bases de recaudación..... | 36 |
| 3.2.1 Hecho generador | 36 |
| 3.2.2 Sujetos pasivos | 37 |
| 3.2.2 a Contribuyente residente..... | 37 |
| 3.2.2 b Agente de retención..... | 38 |
| 3.2.3 Base imponible..... | 38 |
| 3.2.4 Exenciones..... | 39 |
| 3.2.5 Deducciones..... | 42 |
| 3.2.6 Tipo impositivo y determinación del impuesto..... | 43 |
| 3.2.7 Período impositivo..... | 44 |
| 3.3 Modificación entre la Ley del ISR y la LAT, en relación a las rentas del trabajo en relación de dependencia | 44 |
| 3.4 Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia | 49 |
| 3.5 Implicaciones fiscales del patrono como agente de retención..... | 53 |
| 3.6 Ejemplos del ISR en la renta del trabajo..... | 56 |
| CAPÍTULO 4 | |
| PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y RESULTADOS | 63 |
| 4.1 Presentacion | 64 |
| 4.2 Analisis de resultados | 64 |
| 4.2.1 Entrevista dirigida a patronos y/o contadores de empresas | 64 |
| 4.2.2 Entrevista dirigida a trabajadores en relacion de dependenc | 71 |
| 4.2.3 Entrevista dirigida a profesionales de la SAT | 77 |
| 4.2.4 Entrevista dirigida a asesores tributarios | 83 |
| 4.3 Resultados | 89 |
| CONCLUSIONES..... | 92 |
| RECOMENDACIONES..... | 93 |
| REFERENCIAS..... | 95 |

INTRODUCCIÓN

La presente investigación desarrolla el tema del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala, analizándose las obligaciones de éste en la Ley de Actualización Tributaria, libro I. El proceso que se siguió para la elaboración de este trabajo, inició con la recopilación doctrinaria estructurada así: capítulo 1. Los impuestos; capítulo 2. Impuesto sobre la Renta; seguidamente se analizó al agente de retención en el capítulo 3. Rentas del trabajo en relación de dependencia, esto para tener una mejor comprensión y dominio de las rentas del trabajo y así describir las obligaciones tributarias del agente de retención como responsable. Por la reciente modificación de la normativa tributaria, se consideró necesario analizarla, con el fin de colaborar con quienes se vean inmersos con esta figura jurídica. Por lo mencionado, surge la necesidad de responder al siguiente planteamiento ¿Cuál es el alcance de la responsabilidad del agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia?

El objetivo general de la presente investigación consistió, en analizar las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia, haciendo un análisis profundo de dicha figura jurídica. Dentro de los objetivos específicos se encuentran los siguientes: 1. Analizar la función del agente de retención en las rentas del trabajo; 2. Estudiar las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo; y, 3. Describir las responsabilidades del agente de retención en las rentas del trabajo de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario y la Ley de Actualización Tributaria, libro I.

Dentro de las limitaciones que se encontraron en el curso de la investigación, está la reciente vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, libro I a partir del uno de enero de dos mil trece, por lo que existe poca interpretación en relación al patrono como agente de retención. Sin embargo, por medio de la doctrina, del análisis de la normativa tributaria y la realidad, así como la existencia de algunas tesis de la Universidad Rafael

Landívar relacionada con el tema, se ha logrado obtener información, tras la cual se ha logrado enriquecer la investigación que se ha desarrollado, requiriéndose un esfuerzo extra de la recopilación de información.

En el presente trabajo únicamente se analizó la información obtenida a efecto de descubrir las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala, apoyándose en el conocimiento y estudio de la práctica en la actualidad. Con esta investigación se pretende un aporte a la población usuaria de dicha figura jurídica, al hacer más amplia la esfera del conocimiento sobre el tema y así proceder en una correcta aplicación y que la misma sea tomada en cuenta para aquellos que funjan o se vean inmersos como agentes de retención en las rentas del trabajo.

El aporte de la presente investigación, se dirigió a todos los patronos o representantes de éste, y que por disposición de la ley fungen como agentes de retención. Los instrumentos utilizados fueron las entrevistas dirigidas a: trabajadores que laboran bajo dependencia, patronos o sus representantes, profesionales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria y asesores tributarios. Las entrevistas se dirigieron específicamente a quienes poseían las características siguientes: 1) conocimiento en el área fiscal, a fin de poder analizar la noción de las obligaciones del patrono en las rentas del trabajo; y 2) conocimiento actualizado de las reformas tributarias.

Con respecto a las unidades de análisis, se utilizó la legislación guatemalteca entre las que se encuentran: el Código Tributario, la LAT, sus reformas y su respectivo REGLAMENTO.

CAPÍTULO 1

LOS IMPUESTOS

1.1 Principios constitucionales en materia tributaria

Previo a iniciar el desarrollo del capítulo de los impuestos, es necesario describir algunos de los principios constitucionales en materia tributaria, que constituyen los límites jurídicos al ejercicio del poder tributario del Estado, siendo éstos los siguientes: 1) legalidad; 2) seguridad jurídica.

1.1.1 Principio de legalidad

Desde el punto de vista administrativo, el autor Hugo Carrasco Iriarte, manifiesta lo siguiente: “... *ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir, que los agentes fiscales solo pueden hacer lo que la ley les permite*”.¹ Enrique Valeriano Flores, define que este principio debe entenderse en sentido formal y material, debido a que: “*la ley tributaria no sólo debe ser dictada por el Congreso Nacional y con arreglo a las disposiciones del proceso legislativo, sino que, además, debe ser con carácter de generalidad e impersonalidad; no pudiendo, por consiguiente, hacerse ejercicio de esta facultad legislativa por la vía reglamentaria o para casos particulares o excepcionales. Por otra parte este principio es aplicable y válido para todos los gravámenes, cualquiera que sea su forma o denominación...*”²

En relación a las definiciones descritas, se concluye en lo siguiente: 1) para ser acatada una imposición de carácter tributario, ésta debe ser decretada por el órgano competente, constar en ley, y no en disposición de carácter reglamentario; 2) la ley

¹ Iriarte Carrasco, Hugo. *Derecho fiscal I aspectos generales de las contribuciones e impuestos federales*. 6ª edición. Universidad Nacional Autónoma de México IURE editores. Página. 14.

² Flores Valeriano, Enrique. *El impuesto sobre la renta, doctrina, legislación y práctica*. Universidad de Texas, Editorial Universitaria Centroamericana, 1984. Página. 26.

tributaria, es aplicable para todos los habitantes de un Estado; y 3) es fundamental para todos los gravámenes.

Héctor B. Villegas, describe este principio como una garantía defensiva de los sujetos pasivos tributarios y que el mismo puede ser invocado como protección a sus derechos, cuando se dé alguno de estos supuestos: “a) cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté íntegramente fijado en la ley; b) cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por la ley; c) cuando se pretende recurrir a bases imponibles ajenas a las que determina la ley; d) cuando el poder administrador incremente las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley; e) cuando se cree administrativamente infracciones o sanciones no establecidas por la ley; f) cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado; y g) cuando se produzca, aun por la ley, alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo”³.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula en relación a este principio lo siguiente: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”⁴ Así también la norma constitucional, enumera las bases de recaudación, que entre otras deben estar en la ley, siendo éstas: 1) el hecho generador; 2) las exenciones; 3) el sujeto pasivo y la responsabilidad solidaria; 4) la base imponible y el tipo impositivo; 5) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y 6) las infracciones y sanciones tributarias y que a continuación, se describen:

³ Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, *Derecho Financiero y Tributario*, Argentina, Ediciones Depalma, 1997. Páginas. 194 y 195.

⁴ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. Y su interpretación por la Corte de Constitucionalidad.

1) Hecho generador

Amílcar de Araújo Falcao define el hecho generador como: “*el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo. Y que los elementos que caracterizan al hecho generador son: a) previsión en ley; b) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo*”.⁵ Al respecto el Código Tributario en el artículo 31 regula que el hecho generador “...*es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”.⁶ De la definición doctrinaria y la norma citada anteriormente se concluye, que el hecho generador, es el hecho determinado en la ley tributaria por el legislador, que al concretarse hace surgir la obligación tributaria, constriñendo a los sujetos pasivos, en deudores por cuenta propia ante de la Administración Tributaria.

2) Sujetos

Según la clasificación doctrinaria y legal existen dos clases de sujetos en el vínculo jurídico tributario, siendo estos los siguientes:

a) Sujeto activo

Armando Porras y López, define que los sujetos activos son: “*aquellos que tienen el derecho y la obligación de cobrar los impuestos*”.⁷ Por su parte Gabriel de Usera, lo conceptualiza como: “*aquel que tiene el derecho de exigir la prestación u objeto de la relación. En cualquier clase de relaciones jurídicas... y que el sujeto activo no puede ser cualquiera, porque la soberanía únicamente la ostenta el Estado...*”⁸ Antonio Berliri,

⁵ Falcao, Amílcar de Araújo. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1964. Página. 2.

⁶ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario*. Op.cit.

⁷ Porras y López, Armando. *Curso de Derecho Fiscal*. Aspectos jurídicos y contables. 6ª edición. Impreso en México. 1977. Página. 117.

⁸ Usera, Gabriel de. *Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes*. Segunda edición. Ediciones Aguilar. Madrid 1954. Página. 38.

conceptualiza al sujeto activo como: “*el ente público, que en virtud de su propia potestad tributaria, ha establecido el tributo a que se refiere dicha obligación y, por consiguiente, en concreto, el Estado...*”⁹ La doctrina mexicana, expone al respecto de este sujeto; “*que en el impuesto como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado*”.¹⁰ El Código Tributario establece en el artículo 17; “*que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo*”.¹¹

Una vez analizadas las doctrinas y lo establecido en la norma, se puede afirmar que sujeto activo, es por regla general el Estado a través de sus organismos respectivos (SAT, Municipalidad, colegios, etcétera), quien actúa en su calidad de soberano y como titular de la potestad tributaria, siendo éste quien debe crear los mecanismos necesarios e indispensables para la recaudación de los tributos y quien debe compeler a los sujetos pasivos a que cumplan con las obligaciones que se encuentren establecidas dentro de las leyes de cada Estado.

b) Sujeto pasivo

Usera, define que sujeto pasivo en el Derecho Financiero es “*aquella persona con capacidad, a los efectos del Derecho financiero, para soportar el tributo y que, según el ordenamiento del mismo, está obligado de derecho a su pago...*”¹² Según Porras y López, para ser considerado sujeto pasivo, la persona debe reunir los atributos siguientes: “*capacidad, nombre, patrimonio y domicilio*”.¹³ Analizada la doctrina, se concluye que ambos autores coinciden que la persona obligada debe tener capacidad. Aunado a ello el autor Porras y López agrega que el sujeto pasivo debe tener como

⁹ Berliri, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Volumen I, editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1964. Página. 205.

¹⁰ Lobato Rodríguez, Raúl. *Op. cit.* Página. 63.

¹¹ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario. Op.cit.*

¹² Usera, Gabriel de. *Op.cit.* Página. 41.

¹³ Porras y López Armando. *Op.cit.* Página. 121.

atributo, un patrimonio, para poder soportar la carga tributaria. Al respecto el Código Tributario establece en el artículo 18 que: *“sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.”*¹⁴. De la descripción de la doctrina y la regulación legal, se afirma que el legislador contempló a dos obligados ante el Estado, sea el contribuyente por deuda propia o el responsable por deuda ajena.

Luego de las definiciones de sujeto pasivo, se enumeran a los obligados ante la Administración Tributaria, siendo estos:

b.1 Contribuyentes

Afirma Flores Polo, que contribuyente es la *“persona natural o jurídica, que directamente paga los tributos. Técnicamente el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria...”*¹⁵ El Código Tributario, en el artículo 21 establece que son contribuyentes *“...las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”*.¹⁶ Sin embargo, es necesario agregar que el legislador contemplo también como contribuyentes a las personas jurídicas sin personalidad, esto de acuerdo al artículo 22 del mismo cuerpo legal, al referirse a situaciones especiales. En conclusión, del análisis de la doctrina y la normativa tributaria, se afirma que son contribuyentes como sujetos pasivos, las personas individuales o jurídicas, que por disposición de la ley, están obligados económicamente a contribuir con el Estado y que es el órgano competente, quien debe determinar las bases de recaudación de los tributos, conforme a las necesidades del Estado y los principios constitucionales en materia tributaria.

b.2 Responsables

Define Carlos M. Giuliani Fonrouge, que responsables son *“todas aquellas personas que por mandato de ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin*

¹⁴ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario. Op.cit.*

¹⁵ Flores Polo Pedro. *Op. cit.*

¹⁶ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario. Op. cit.*

*ser deudores de la obligaciones.*¹⁷ El ensayo de los autores Ana Maritza Morales y Rolando Escobar Menaldo, distinguen al responsable como *“la persona que por mandato legal está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudor de la misma.”*¹⁸ El Código Tributario en el artículo 25 establece que responsable es *“...la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.”* También la normativa establece, que responsable es: *“...toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos... si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.”*¹⁹ Del análisis de la doctrina y el Código se concluye, que ambos coinciden que responsables son las personas que por mandato legal, deben cumplir con determinadas obligaciones fiscales, sin ser los deudores por cuenta propia de la obligación y sin tener la calidad de contribuyentes. Entre los responsables que contempla el Código se encuentran: los agentes de retención y de percepción, sin embargo, es necesario hacer énfasis que esta normativa no establece que obligación tributaria tienen éstos, sino únicamente su responsabilidad, evidenciándose un vacío legal por parte del legislador.

Al respecto el Código Tributario en el artículo 26, define que son responsables por representación para el cumplimiento de las obligaciones tributarias las personas que actúen en: *“...calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan”*.²⁰ En síntesis, los responsables por representación, a que se refiere el citado artículo, son aquellas personas individuales o jurídicas, que la ley, un testamento u orden judicial les ha investido con esa calidad, para que actúen en nombre del contribuyente, limitándose esté cumplimiento, hasta el

¹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. cit. Página. 481.

¹⁸ Morales, Ana Maritza, Menaldo Escobar, Rolando. *Relación Estado-Contribuyente-* Ensayo Universidad Rafael Landívar. Guatemala. Flacso, 2000.

¹⁹ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario*. Op. cit.,

²⁰Ibid.

patrimonio del deudor, salvo que actúen con dolo. La ley establece como responsables por representación, a los padres.

El Código Tributario en el artículo 27 establece que los responsables solidarios por adquisición de bienes y derechos: “*son solidariamente responsables con los anteriores propietarios, como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes...*”.²¹ Por ello; se concluye que estos responsables, son aquellas personas individuales o jurídicas que por disposición de la ley, son solidariamente responsables con los anteriores propietarios ante la Administración Tributaria, no obstante, dicha responsabilidad tributaria se limita hasta el valor del patrimonio que adquieran de los propietarios.

Para efectos del presente capítulo, se considera lo regulado en el Código Tributario en el artículo 28, segundo párrafo que describe que son responsables en calidad de agentes de retención: “*...las personas designadas por ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente*”.²² De la definición, se entiende que agentes de retención, son las personas individuales o jurídicas que la ley designa para que cooperen con la Administración Tributaria, en recaudar impuestos de los contribuyentes por diversos conceptos.

En relación a los agentes de percepción el Código Tributario establece en el artículo 28, tercer párrafo que son: “*...las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco*”. También son considerados agente de percepción; “*quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir, impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria*”²³. Los responsables como agentes de percepción, de acuerdo a lo descrito, son las

²¹ *Ibid.*

²² *Ibid.*

²³ *Ibid.*

personas individuales o jurídicas que la ley les confiere esa calidad, para percibir el impuesto y enterarlo a la SAT.

c) Base imponible y tipo impositivo

Manuel Ossorio, en su diccionario define que la base imponible “*es la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada las exenciones y deducciones legalmente autorizadas*”²⁴. De la definición, se concluye que la base imponible de cada impuesto, es aquella en relación a la cual la ley impone al sujeto pasivo el pago del impuesto, después de aplicarle los descuentos, deducciones, reducciones o exenciones, que de acuerdo a la ley correspondan. Cada impuesto, se determina de forma diferente y por ende la ley que lo regula debe establecer claramente los parámetros de la base imponible del impuesto.

En cuanto al tipo impositivo o tipo de gravamen, este es el porcentaje que se aplica sobre la base imponible con el objeto de calcular el impuesto. Dicho porcentaje puede ser fijo o variable, dando como resultado la cuota tributaria que el obligado debe pagar a la SAT.

En cuanto a la base imponible y al tipo impositivo, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado lo siguiente: “*...es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional, una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la*

²⁴ Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Editorial Heliasta.

misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente..."²⁵

d) Exenciones

Flores Polo, define que las exenciones tributarias son: *“los beneficios o privilegios tributarios en cuya virtud, por mandato expreso de la ley, determinados hechos económicos salen del campo de afectación fiscal, quedando en consecuencia exentos o inafectos...”²⁶* Manifiesta el tratadista Margáin Manautou, que la exención es: *“una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”²⁷* Al respecto, la Corte de Constitucionalidad, establece que las exenciones son: *“expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención, de ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quienes están exentos del pago de la obligación tributaria y quienes no...”²⁸* El Código Tributario en el artículo 62 define que exención es *“... la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en la ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención”²⁹*

De lo analizado doctrinariamente y legalmente se concluye que: las exenciones en materia tributaria, son aquellos beneficios fiscales que por disposición de la

²⁵ Corte de Constitucionalidad, *Inconstitucionalidad de Ley*. Expedientes Acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88. Sentencia de fecha doce de mayo de mil novecientos ochenta y ocho.

²⁶ Flores Polo, Pedro. *Op. cit.* Página. 25.

²⁷ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Ediciones Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1977.

²⁸ Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 27, expediente No.284-92, página No 20, sentencia 23-02-93.*

²⁹ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario. Op.cit.*

Constitución y las leyes tributarias se otorgan al sujeto pasivo o al objeto del impuesto. La Constitución Política de la República de Guatemala, establece algunas exenciones entre las que se puede mencionar: 1) En el tercer párrafo del artículo 100 la exención al IGSS; y 2) en el artículo 88 la exención a las Universidades del país.

e) Las deducciones, descuentos y reducciones

Deducciones

Flores Polo, puntualiza que deducción en el Derecho Tributario es *“toda cantidad que puede descontarse, rebajarse, debitarse de la materia imponible de un impuesto”*.³⁰ Respecto a este tema Olga María Meléndez Amado, cita en su trabajo al autor De la Garza manifestando que es *“una técnica tributaria para depurar la base imponible antes de su determinación”*.³¹ En conclusión, las deducciones son aquellos beneficios que por disposición de la ley tributaria le disminuyen la base imponible de los sujetos pasivos, sin embargo; es la ley la que debe establecer que deducciones requieren comprobantes y cuáles no, a efecto que el obligado por cuenta propia pueda hacer uso de tales beneficios ante la Administración Tributaria.

Descuentos

Ossorio, considera que el descuento es *“rebaja, compensación de una parte de la deuda”*³². En relación a los descuentos, la autora Meléndez Amado, cita la definición del tratadista Ramírez Cardona, quien define que este *“Consiste en restar el valor del impuesto básico de la renta determinado porcentaje del mismo sin exceder el monto de aquel”*.³³

Reducciones

³⁰ Flores Polo Pedro. Op. cit. Página. 23.

³¹ Meléndez Amado, Olga María. *Principios tributarios en la legislación guatemalteca*. Universidad Rafael Landívar. Guatemala. 1989. Página 86.

³² Ossorio, Manuel. Op. cit

³³ Meléndez Amado, Olga María. Op. cit. Página 87

Ossorio, define las reducciones como *“toda disminución, rebaja o descuento”*³⁴. La autora Meléndez Amado, refiere lo dicho por De la Garza, quien manifiesta que: *“Cuando el impuesto ha sido calculado por aplicación de la alícuota a la base imponible, en ocasiones la suma obtenida no representa el adeudo fiscal del contribuyente, o sea el monto del impuesto, en virtud de que puede estar sujeta a reducciones o incrementos, que es necesario aplicar”*.³⁵

f) Las infracciones y sanciones tributarias

Flores Polo, define que infracción tributaria es *“toda transgresión, quebrantamiento e incumplimiento de una ley tributaria. Están determinadas objetivamente y las sanciona la administración. A diferencia del delito tributario que supone dolo y se juzga por el poder judicial”*.³⁶ El Código Tributario en el artículo 69 regula que infracción tributaria es *“Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionada conforme a la legislación penal...”*.³⁷ En el mismo cuerpo legal en el artículo 71 se enumeran las infracciones tributarias siguientes: *“1) Pago extemporáneo de las retenciones. 2) La mora. 3) La omisión del pago de tributos. 4) La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5) El incumplimiento de las obligaciones formales y 6) las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas”*³⁸.

Las infracciones tributarias se encuentran reguladas en el Código Tributario, en los artículos siguientes: 88 *“Omisión de pago de tributos”*, 91 *“Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado”* se difiere que esta sea una infracción, por no coincidir con la descripción del artículo 71 que lo clasifica, 92

³⁴ Osorio, Manuel. *Op. cit.*

³⁵ Meléndez Amado, Olga María. *Op. Cit.* Página 87

³⁶ Flores Polo Pedro. *Op. cit.* Página 27

³⁷ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario. Op.cit.*

³⁸ Loc. cit.

“Mora”, 93 “Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria” y en el 94 “Infracciones a los deberes formales”.

El tratadista Margain Manautou, define que la sanción es *“una manifestación de defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; es una forma de recuperación o de resarcimiento moratorio, por ser justo que el Erario, perciba intereses por los daños o perjuicios que se le ocasiona al no pagársele puntualmente los gravámenes; y constituye una fuente de recursos independiente, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada.”*³⁹ De la definición doctrinaria, se concluye, que la sanción, es la consecuencia del incumplimiento a los deberes formales o sustanciales en que incurren los contribuyentes o responsables, establecidos en las leyes tributarias. El Código Tributario las regula en los artículos 86, 89, 92, 93, 94 y 94^a, según corresponda.

Continuando con el principio de legalidad, este presenta dos aspectos: a) reserva de ley; y b) preferencia de ley, desarrollándose a continuación:

1.1.1 a) Reserva de ley:

Eusebio González García, manifiesta que la función principal de este principio es *“poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley...”*⁴⁰ Por ello, la ley debe ser decretada por el órgano competente de acuerdo a la Constitución de cada Estado, estableciendo la misma las bases de recaudación que exigen las disposiciones legales. En el caso de Guatemala, la reserva de ley se encuentra inmersa en el principio de legalidad en el artículo 239 de la Constitución, que regula que le corresponde al Congreso con exclusividad decretar los impuestos de conformidad con las necesidades del Estado. También, el inciso c) del artículo 171 de la Constitución, refuerza el principio de legalidad, al enumerar que entre otras obligaciones del Congreso se encuentra:

³⁹ Margáin Manautou, Emilio. Op. cit. Página. 343.

⁴⁰ González García Eusebio, *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*.

*“Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación”.*⁴¹

1.1.1 b) Preferencia de ley

La preferencia de ley, establece que la ley es superior a cualquier reglamento, acuerdo u otra clase de disposición, por lo cual el contenido de éstos, en ningún caso puede contrariar lo regulado en la ley, con el fin de evitar las arbitrariedades por parte de la Administración Tributaria a efecto de generar seguridad y certeza jurídica en los contribuyentes. En Guatemala, la preferencia de ley se encuentra inmersa en el último párrafo del artículo 239 de la Constitución, que establece *“Son nulas ipso iure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladores de las bases de recaudación de los tributos. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.*⁴²

En relación a los aspectos de reserva y preferencia de ley inmersas en el principio de legalidad, la investigadora concluye en lo siguiente: 1) Que el único órgano encargado de decretar los impuestos, es el Organismo Legislativo a través del Congreso de la República de Guatemala; 2) Que las leyes tributarias deben contener las bases de recaudación; 3) Que la ley, es superior a cualquier reglamento, acuerdo u otra clase de disposición; 4) Que las disposiciones inferiores a la ley, no pueden modificar ni tergiversar la ley; pues si lo hacen son nulas de pleno derecho; 5) Que las disposiciones reglamentarias, deben limitarse a regular el cobro administrativo de los impuestos, y fijar los procedimientos y mecanismos que contribuyan a la mayor recaudación.

⁴¹ Asamblea Nacional Constituyente. *Op.cit.*

⁴² *Loc.cit.*

1.1.2 Principio de seguridad jurídica

El Dr. César García Nova, define que la seguridad jurídica consiste básicamente en “*el cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación*”⁴³. Y que uno de los principales límites a la seguridad jurídica, es la necesidad de perfeccionar el ordenamiento jurídico y que este principio entronca estructuralmente con el principio de legalidad, este principio, refiere que no se puede catalogar un principio tributario que no sea un principio constitucional.

Desde el inicio de la promulgación constitucional relacionada al tributo, la seguridad ha sido componente principal del enfoque del habitante frente al poder del Estado. Lo que puede llevar a defender que, junto con la formulación habitual de los principios constitucionales del Derecho Tributario, aparezca también el principio de seguridad jurídica, según el autor, este principio deriva del principio de legalidad y que no se puede concebir en contraprestación con éste.

1.2 Definición de los impuestos

Para poder comprender, las definiciones de los impuestos, es necesario señalar que estos son una clase de tributos, esto de conformidad con el Código Tributario artículos 10 y 11, este último regula al impuesto como: “*el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente*”.⁴⁴ Por encontrarse en la doctrina una diversidad de definiciones en relación a los impuestos, se cita a algunos autores con el fin de conocer sus teorías.

El autor Raúl Rodríguez Lobato, define los impuestos como una “*prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado, referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos, y que la prestación en dinero o en*

⁴³ García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Barcelona. 2000.

⁴⁴ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario*. Decreto 6-91 del y sus reformas.

especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, está a cargo de las personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestaciones o beneficio especial, directo o inmediato".⁴⁵ En el mismo sentido, Carlos M. Giuliani Fonrouge, explica los impuestos como: *"las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos"*.⁴⁶ Sin embargo, el autor Pedro Flores Polo distingue los impuestos como un tipo de tributo en el cual *"el Estado no tiene que darle nada concreto a cambio al contribuyente, ni como bien mueble, o servicio o prestación. El contribuyente no tiene derecho de exigirle nada concreto, material, tangible, al Estado..."*⁴⁷

De estas definiciones se concluye, que los impuestos son de carácter obligatorio para los contribuyentes, siendo el resultado de la recaudación que el Estado beneficie a la población en general. Entendiéndose, que cuando el Estado obtiene los fondos de los contribuyentes y los administra adecuadamente, éste podrá realizar aquellas obligaciones que como ente soberano tiene y cuyo resultado se verá reflejado en los servicios que le podrá brindar a la población en general, en lo que se refiere, entre otras: la salud, educación y seguridad.

Fernando Sainz de Bujanda, define la teoría jurídica de los impuestos como *"el mecanismo merced al cual el ente público hace efectiva su pretensión, al cobro del tributo y enseña, además, cuáles son las garantías que al particular concede la ley para que sus obligaciones fiscales no sean arbitrariamente fijadas por la Administración"*. Y que por tanto el impuesto está formado por *"normas positivas y con los principios que inspiran esas normas, y que ha de considerarse el fenómeno impositivo en la plenitud de sus aspectos, tanto subjetivos como objetivos y formales y que el impuesto dejó de constituir en el Estado de Derecho un poder de facto para integrar una verdadera"*

⁴⁵ Lobato Rodríguez, Raúl. *Derecho fiscal*. 2ª edición. Colección textos jurídicos universitarios. Universidad Nacional Autónoma de México. 1998. Página 61.

⁴⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen I 6ª edición, Ediciones Depalma, 1997. Página 319.

⁴⁷ Flores Polo, Pedro. *Tributaria '97 legislación, comentario, doctrina y jurisprudencia*. Ediciones Marsol. Perú. 1997. Página 19.

relación jurídica".⁴⁸ En relación a lo definido por Sainz de Bujanda, es importante resaltar lo siguiente: que si bien es cierto, pagar impuestos es una obligación del sujeto pasivo de contribuir económicamente con el Estado, como ente recaudador, el Estado no debe vulnerar los derechos, garantías y principios fundamentales que se encuentren regulados en las normas tributarias, esto porque la relación que existe entre los contribuyentes y el Estado, no es una relación de poder, sino una relación jurídica, que debe realizarse con el debido respeto de los principios jurídicos que correspondan.

Con base al análisis de las diversas definiciones doctrinarias de los impuestos, se concluye, en lo siguiente: 1) Que los impuestos, son el medio por el cual los Estados se financian de recursos económicos de los contribuyentes para cumplir con sus fines, que como entes soberanos tienen frente a la población en general; 2) Para la recaudación tributaria, cada Estado debe tener en cuenta las necesidades de la población, de acuerdo a lo que le señala la Constitución y así poder hacer frente a sus obligaciones que como ente soberano le corresponde.

1.3 Origen y evolución de los impuestos

Los impuestos desde su origen surgieron por la necesidad económica de los Estados de cubrir los gastos de la administración pública, por ello en cada período de la historia han existido diversas formas en la que los gobernantes han compelido a la población a contribuir con éste. Los impuestos como una clase de tributos se han constituido como el recurso más relevante para que los Estados puedan cumplir con sus fines.

Los primeros acontecimientos históricos de los impuestos se registran en la Edad Antigua, en las civilizaciones de Egipto y de la India, donde se crea la figura tributaria, que regulaba las transacciones de carácter comercial. La investigación realizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y algunos autores coinciden que la civilización de Grecia fue la primera en someter a los ciudadanos a las cargas

⁴⁸ Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho, Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*. Editorial de derecho financiero. Madrid.1962. Página 454.

fiscales⁴⁹. La ideología de los ciudadanos griegos en cuanto a las cargas fiscales, lo veían como una limitación a su libertad, por el hecho de contribuir con el Estado obligadamente y no de forma voluntaria. Se resaltan, algunos aportes importantes de dicha civilización: 1) haber implementado los impuestos personales, cuyo fin era obtener recursos económicos para los conflictos bélicos del Estado, y 2) ser los primeros en organizarse políticamente en Estado (sistema de gobierno democrático).

Tras los griegos, llegó la civilización de Roma, quien obtenía los recursos económicos de los pueblos vencidos en las batallas, pero además estableció varias clases de impuestos, entre los que se puede mencionar; el impuesto directo sobre la tierra y el suelo (*estipendium o tributum*).

La característica de las sociedades de Europa occidental de la Edad Media, es el surgimiento del feudalismo. En esta forma de gobierno, los siervos tenían dos clases de obligaciones para con los señores feudales, siendo éstas: 1) la prestación de servicios; y, 2) la entrega de un bien o riqueza. Así también el CIAT⁵⁰, indica que en esta época, los tributos eran cancelados por los pobladores en especies a los señores feudales, con los vegetales o animales que crecían en las pequeñas parcelas que les eran asignadas, y que a la Iglesia Católica tributaban en la forma conocida como “diezmos y primicias”, de forma obligatoria.

Durante la época moderna, surge el sistema económico del mercantilismo, como una doctrina económica y donde la riqueza de un país se mide por el oro y la plata que posee. En los países europeos se aplicaron los impuestos a los artículos de importación con el objeto de elevar los precios, disminuyendo el costo de los que se producían en el país. Dentro de los tributos que se crearon en este período, destacan: el Impuesto sobre la Renta al exportador, al importador, al vendedor y los impuestos a la producción, entre otros. Un aporte importante en esta época, fue la revolución industrial,

⁴⁹<http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticia/1145-los-impuestos-en-la-antigua-grecia.html>. Fecha de Consulta: 28 de abril de 2014.

⁵⁰ www.ciat.org. Fecha de consulta: 28 de abril de 2014.

por el surgimiento de la clase obrera, es decir, las personas que trabajaban en las fábricas a cambio de un salario.

Los impuestos se impusieron, de forma casi universal, luego de la segunda guerra mundial, como resultado del crecimiento de la población, que obligó a los Estados a darle mayor importancia al sistema impositivo, para lograr obtener recursos económicos para el cumplimiento de sus fines. Actualmente, es a través de la creación de normas tributarias y entes fiscalizadores, que los Estados constriñen a los contribuyentes al pago de los diversos impuestos. Al respecto de los impuestos en Guatemala, más adelante se detallará del tema.

1.4 Objeto de los impuestos

El objeto de los impuestos es garantizar los servicios públicos a los habitantes de los Estados y esto lo logra el mismo a través de su potestad tributaria o poder tributario, obligando a los sujetos pasivos a la prestación comúnmente en dinero, que servirá para cubrir las obligaciones que éste tiene frente a la población en general y otros fines previamente preestablecidos en su normativa, por ende, los Estados deben organizarse y administrar sus ingresos, para cumplir con lo establecido en su propia Constitución. La Constitución Política de la República de Guatemala regula en el artículo 135 inciso; d) que es un deber cívico de todos los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos.

1.5 Clasificación de los impuestos

1.5.1 Impuestos directos

Los impuestos directos, son aquellos que pagan las personas obligadas, es decir, quienes encuadran en el supuesto definido en la ley, por lo cual surge la obligación por parte del contribuyente de realizar el pago de los mismos al fisco. Dentro de la legislación tributaria guatemalteca, se consideran impuestos directos, aquellos que

gravan la riqueza o el bien que tenga la persona, entre estos se puede mencionar, los siguientes: 1) Impuesto sobre la Renta; 2) Impuesto de Solidaridad; 3) Impuesto Único sobre Inmuebles; 4) Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

1.5.2 Impuestos indirectos

A contrario de lo anterior, los impuestos indirectos son aquellos que paga una persona ajena a la obligación tributaria, es decir, el impuesto lo paga quien consume un bien o servicio final. En la legislación tributaria guatemalteca, cabe señalar como impuestos indirectos, aquellos que gravan el consumo, entre estos se puede mencionar: 1) Impuesto al Valor Agregado; 2) Impuestos al Consumo Específico (cemento, tabaco, petróleo y bebidas).

CAPÍTULO 2

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 Definición

Monterroso Velásquez define que el Impuesto sobre la Renta es: *“toda carga impuesta por un Gobierno sobre la renta de las personas individuales y colectivas y es una de las principales fuentes de recursos de los gobiernos de los países industrializados...”*⁵¹ Por su parte Ossorio enuncia que al ISR quedan sujetos diversos ingresos, entre los que se encuentran: *“la renta ociosa (renta de títulos públicos o de préstamos particulares), la procedente del capital (alquileres, cuotas arrendatarias, acciones o partes de sociedades), los ingresos debidos al trabajo independiente o subordinado (los honorarios, sueldos, salarios y productos de las obras científicas, literarias o artísticas)”*.⁵² De lo desarrollado doctrinariamente, se afirma que el ISR, es uno de los impuestos que algunos Estados han establecido a través del órgano competente, con la finalidad de afectar las rentas (capital, trabajo) provenientes de las personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, encontrándose plenamente establecidas las bases de recaudación en la ley tributaria. En Guatemala, existen diversos impuestos, a través de los cuales el Estado obtiene ingresos para cumplir con sus obligaciones.

En Guatemala el ISR está regulado en la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala (vigente desde el 01 de enero de 2013) y en el Decreto 19-2013 que reformó varios artículos del Decreto 10-2012 (vigente desde el 21 de diciembre de 2013). Con respecto al ISR, la LEY, regula en el artículo 1 que el objeto de este impuesto es: *“...toda la renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se encuentren regulados en esa normativa, sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto*

⁵¹ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Op. cit.* Página 167

⁵² Ossorio, Manuel. *Op. cit.*

*se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.*⁵³

2.2 Naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta

Enrique Flores Valeriano, manifiesta que al ISR le son aplicables “*los caracteres del tributo ordinario del derecho público, y que en consecuencia es de naturaleza directa y personal*”⁵⁴. Manifestando que es personal, porque no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, antes bien, la contempla en su particular situación contributiva; y es directo porque es difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga hacia otros sectores económicamente débiles. El autor Flores Polo, define que el Impuesto directo es aquel tributo que “*varía según la renta o patrimonio del contribuyente, y en consecuencia es de naturaleza estrictamente personal...*”⁵⁵

No obstante lo anterior, en relación a la naturaleza jurídica del ISR, la investigadora concluye que; este impuesto pertenece al Derecho Público, porque el Estado lo crea, por ende, es una obligación tributaria y por ser exigible coactivamente.

2.3 Antecedentes del impuesto sobre la renta en Guatemala

El autor Porras y López indica que el Impuesto sobre la Renta tiene su antecedente histórico en “*Inglaterra en el año de 1798 con el ministro William Pitt, quien establece este impuesto con el fin de cubrir los gastos de la guerra, impuesto que posteriormente fue derogado*”.⁵⁶ La investigación realizada por el CIAT coincide con el autor Porras y López, en cuanto al antecedente histórico que el ISR se remonta en el año de 1798; y que fue el ministro Lloyd George, quien introdujo en Inglaterra la tasa de progresividad en el impuesto y creó un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas. Flores Valeriano, expone que el ISR más antiguo se originó en Europa, denominándose

⁵³ Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Actualización Tributaria Libro I del Impuesto sobre la Renta*, Decreto 10-2012

⁵⁴ Flores Valeriano. *Op. cit.* Página. 72.

⁵⁵ Flores Polo, Pedro. *Op. cit.* Página. 26

⁵⁶ Porras y López, Armando. *Op. cit.* Página. 237

“Income Tax” (*Impuesto sobre la Renta*) creado por el segundo Pitt en el año 1799, siendo el objeto de este impuesto “*obtener los medios económicos necesarios contra la Revolución Francesa y las pretensiones imperialistas de Napoleón Bonaparte, siendo la recaudación mediante un llamamiento a los contribuyentes para que declarasen sus rentas globales, exigiéndoles al mismo tiempo el diez por ciento de ellas*”⁵⁷.

No obstante, que la doctrina descrita no coincide en cuanto al año que se implementó el ISR, si coinciden que el objeto del ISR fue amortiguar los gastos que se generó por la guerra existente en Inglaterra; y que algunas personas, aducían que si la guerra terminaba, el impuesto también debía desaparecer consecuentemente. La investigación realizada por el CIAT, indica que el ISR, aparece en América Latina entre “*los años 1920 y 1935. Los primeros países en establecerlo en esta parte del mundo fueron Brasil en 1923, México en 1924 (después de un primer intento en tal sentido en la llamada "Ley del Centenario" de 1921), Colombia en 1928 y Argentina en 1932*”.⁵⁸

José Molina Calderón⁵⁹, indica que el Impuesto sobre la Renta, se intentó instituir por primera vez en Guatemala por la Asamblea Nacional Legislativa, el 23 de noviembre de 1921, sin embargo, el Decreto nunca fue sancionado por el presidente, el General José María Orellana (1921-1926), por ello no se completó el proceso legislativo, para considerarlo ley vigente. En Guatemala a partir del 27 de mayo de 1938 durante el régimen presidencial del General Jorge Ubico Castañeda (1931-1944), se emite el Decreto Gubernativo 2099 de la Asamblea Nacional (*Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas*), a través del Decreto Legislativo 2373, cuyo objeto era “*crear una imposición sobre la renta en forma parcial, gravando únicamente las utilidades líquidas de las empresas lucrativas*”.⁶⁰ Es por ello, que según investigaciones realizadas del tema a nivel centroamericano, se estableció que el

⁵⁷ Flores Valeriano, *Op.cit.* Página. 59.

⁵⁸ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

⁵⁹ www.academiageohist.org.gt Fecha de consulta 28 de abril de 2014- Breve historia económica de Guatemala del siglo XX.

⁶⁰ Díaz Vasconcelos, Luis Antonio. *El Impuesto sobre la Renta: estudio histórico-jurídico-fiscal, sobre la teoría, la historia y las vicisitudes para la emisión de la ley del Impuesto sobre la Renta*. Tipografía Nacional de Guatemala, 1966. Página. 63.

primer país en implementar un impuesto sobre la totalidad de la renta fue Honduras a diferencia de Guatemala, que lo hizo en forma paulatina.

El 15 de marzo de 1945 se dan dos sucesos importantes en la historia de Guatemala, uno entra en vigencia la Constitución Política de la República de Guatemala; y dos el Congreso da posesión formal al ex presidente Juan José Arévalo Bermejo (1945-1951), gobierno durante el cual se crean diversos impuestos y se modifican los existentes, con la meta de incrementar los recursos económicos del Estado. Según las investigaciones realizadas por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), fue durante este período, que se inicia un proyecto para decretar en Guatemala la Ley de ISR.

El Banco Mundial, en agosto de 1958 hizo un estudio de la situación económica del Estado y por ello hizo algunas recomendaciones a Guatemala, entre las que se encuentran, la *reducción del gasto público y la promulgación de una Ley del Impuesto sobre la Renta*, por ende, es durante el régimen presidencial del General José Miguel Ramón Ydígoras Fuentes (1958-1963), que luego de algunos meses aprobó la primera Ley del ISR en el Congreso, Decreto 1559, ley que entró en vigencia a partir del 1 de julio de 1963, sin embargo, posteriormente quedó fuera del ordenamiento jurídico guatemalteco, por el Decreto-Ley 229, que entró en vigencia a partir del 27 de junio de 1964, durante el gobierno del presidente Alfredo Enrique Peralta Azurdia (1963-1966). Durante este período presidencial se exoneró a las Universidades del pago de toda clase de tributos (impuestos, contribuciones y tasas), disposición legal, que aún se encuentra vigente.

En el año de 1986 Marco Vinicio Cerezo Arévalo (1986-1991) asumió la presidencia, encontrando la administración del Estado en crisis económica y una deficiente recaudación fiscal. Hechos que llevaron al gobernante en funciones en el año de 1987 a realizar una reforma tributaria, para mejorar la recaudación tributaria, sin embargo, el sector privado no aceptó y ésta es la primera impugnación ante el orden constitucional. En el año de 1992 durante el gobierno del presidente Jorge Serrano Elías (1991-1993), el Congreso aprobó el paquete tributario, dentro del cual se encontraba el Decreto 26-

92 del Congreso de la República, Ley del ISR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

Según el informe de Maynor Cabrera del ICEFI las características técnicas de la Ley y su Reglamento, aprobado (2004), eran las siguientes: *“unidad contribuyente es el negocio, se grava la renta territorial, el sistema es de carácter cedular, las rentas del capital cuentan con un trato más favorable que las otras fuentes gravables...”*⁶¹. Si bien, la Ley del ISR y su Reglamento vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, contenía ciertos hechos generadores cedulares, estas no se encontraban plenamente identificadas, como la LEY.

Es durante el gobierno del presidente Álvaro Enrique Arzú Irigoyen (1996-2000) que el 29 de diciembre de 1996 se firman los Acuerdos de paz firme y duradera. Dentro del que se contempla, el Acuerdo sobre Aspectos, Socioeconómicos y Situación Agraria, que indica que el Estado se obliga a progresar en el sistema fiscal, enfocándolo con directrices justas y equitativas, y comprometiéndose a *“atacar el factor más grave de injusticia e inequidad en materia tributaria, a saber la evasión y defraudación fiscal, especialmente en el caso de quienes debieran ser los mayores contribuyentes. Con miras a erradicar los privilegios y abusos, eliminar la evasión y la defraudación fiscal, así como aplicar un sistema tributario globalmente progresivo...”*⁶².

Haciendo énfasis en la presente investigación, el Estado de Guatemala al firmar los Acuerdos de Paz, se comprometió a mejorar los mecanismos existentes de fiscalización y recaudación, tales como el crédito fiscal por retención del ISR, sin embargo, en el período fiscal del año 1997, el Estado no logró combatir la evasión y defraudación tributaria, por ende, no obtuvo la recaudación que esperaba en los impuestos, por ello a través del Congreso de la República de Guatemala, se creó el ente que contribuiría a la recaudación fiscal emitiendo el Decreto 1-98 del Congreso de la Republica, Ley

⁶¹ http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/9/36689/Serie_MD_89.pdf.

⁶² <http://biblio3.url.edu.gt/Public/Libros/Acuerdos-de-Paz/40.pdf>. Fecha de consulta: 25 de mayo de 2014

Orgánica de la SAT, que tiene como objeto, velar por la recaudación y fiscalización de los tributos en beneficio de toda la población guatemalteca.

De acuerdo a las referencias bibliográficas, fue durante el período presidencial de Alfonso Antonio Portillo Cabrera (2000-2003), que se incrementó la tasa del Impuesto al Valor Agregado del 10% al 12%, incremento que fue rechazado por algunos sectores del Estado. Actualmente es la tasa que se tributa del impuesto.

Aunado a lo anterior, el 14 de enero de 2004, el presidente Oscar José Rafael Berger Perdomo (2004-2007) asume la presidencia, encontrando al país en una crisis financiera, por ello requiere al Organismo Legislativo reformas tributarias, modificando la Ley del ISR, e introduciendo un nuevo gravamen de carácter temporal. Posteriormente, en el año 2006 se emitió la Ley de Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, cuyo objeto es que el *“Estado de Guatemala, cuente con los recursos tributarios necesarios para la atención de los problemas sociales que limitan el desarrollo integral del país...”*⁶³. Al concluir, la administración gubernamental Berger Perdomo, se inicia una propuesta tributaria por parte del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal (*delegado por el Consejo Nacional para el Cumplimiento de los Acuerdos de Paz*) para reformar el pacto fiscal.

Durante la gestión del presidente Álvaro Colom Caballeros (2008-2011) se continúa analizando la propuesta de la reforma del pacto fiscal, dentro de la cual se propone la creación de una nueva ley que regule el ISR, esto con el ánimo de actualizar la existente, incorporando algunos aspectos, tales como: precios de transferencia, establecimiento permanente y determinando tres categorías de rentas, siendo estas: 1) Rentas de actividades lucrativas; 2) Rentas del trabajo; y, 3) Rentas de capital y ganancias de capital. También se genera un régimen separado para los contribuyentes

⁶³ Ley de Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria (*Ley Anti Evasión*) Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala.

no Residentes sin establecimiento permanente. Propuesta de reforma tributaria, que al presentarse al Congreso, no es aprobada.

Finalmente, es durante el gobierno del General Otto Pérez Molina (2012-2015), que después de más de 4 años de haber sido revisada la propuesta del pacto fiscal, el Congreso aprueba un nuevo paquete fiscal, dentro del cual se encuentra contemplado la LEY, en la cual se sustituye en su totalidad la Ley del ISR (Decreto 26-92 del Congreso de la República) luego de haberse modificado el proyecto inicial. La LEY fue aprobada el 16 de febrero de 2012 por el Organismo Legislativo, siendo publicada en el Diario de Centro América el 5 de marzo de 2012 y entró en vigencia el 01 de enero de 2013⁶⁴.

2.4.Caracteres

2.4.1 Directo

Impuestos directos son aquellos que “*el legislador alcanza por medio de la ley, al sujeto pasivo del impuesto, en tal forma que éste no traslada el pago del impuesto a una tercera persona... y que por ende el Impuesto sobre la Renta, es el prototipo de los impuestos directos*”.⁶⁵ De lo analizado, se concluye que el ISR, en Guatemala es directo, porque el obligado por deuda propia es el contribuyente y es éste el que debe responder ante la Administración Tributaria, por el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2.4.2 Personal

Según el autor Porras y López manifiesta que el ISR posee el carácter de personal porque este “*se funda en la capacidad tributaria, como sujeto pasivo del impuesto*”.⁶⁶ Se

⁶⁴ Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Actualización Tributaria Libro I*. Op. cit.

⁶⁵ Porras y López Armando. *Op.cit.* Página 241

⁶⁶ *Ibid.* Página 242

considera que el ISR en la legislación de Guatemala, es personal, porque el legislador al establecer las bases de recaudación de los impuestos, ha de considerar la capacidad económica del contribuyente (individual o jurídica) para el cumplimiento de la obligación tributaria.

2.4.3 Elástico

El ISR, según Porras y López indica que posee la cualidad de ser elástico por lo técnico y práctico, provocando la facilidad en las cargas tributarias a la situación económica de un país, esto porque *“grava las utilidades y, siendo estas fluctuantes, según el panorama económico-social, aquél va operando de acuerdo con el grado de utilidad alcanzado”*.⁶⁷ No obstante, a esta descripción se hace referencia que la renta contempla a la utilidad, capital y ganancia del sujeto pasivo.

2.4.4 Sistemas de imposición

Afirma el autor Porras y López que el sistema de imposición del ISR es *“uno sólo en su esencia, en virtud de que nace de la utilidad o beneficio. En su devenir histórico-formal, ha pasado por tres etapas: cédular o analítico, sintético, o global y mixto”*.⁶⁸

A continuación, se describen los sistemas de imposición que existen:

2.4.4.a Sistema de impuesto global o sintético

Según el estudio comparado del ISR por los miembros del CIAT, el impuesto global es el impuesto que *“involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo, sin importar el origen de la renta -excepto para facilitar la síntesis final mediante la utilización de categorías-, pero sin implicar discriminación entre las diferentes rentas”*.

⁶⁷ *Ibid.* Página 244

⁶⁸ *Ibid.* Página 243

Del análisis se concluye, que aun cuando en el país se establezca en un impuesto dos o más categorías, el tipo del impuesto involucrará la totalidad de la renta.

2.4.4.b Sistema de impuesto cedular o analítico

Según el estudio comparado en la doctrina del ISR de los miembros del CIAT, este impuesto es el que: *“se tienen tantos gravámenes como las fuentes que resultan abarcadas por las cédulas. En este sistema existe una íntima relación entre cada impuesto cedular con su fuente de renta (trabajo, capital, combinación de ambos) y tributos como las fuentes que resultan abarcadas por las cédulas. Las principales características de este tipo de gravamen son las siguientes: 1) se estructuran con alícuotas proporcionales; 2) las tasas proporcionales son distintas entre sí; y 3) los resultados de cada cédula son independientes entre sí”*.⁶⁹

Porras y López afirma que el ISR es de carácter analítico cuando se *“reglamenta el gravamen atendiendo a los diferentes orígenes, fuentes o causas que producen esa utilidad gravable. Y es cedular “en tal modo que serán tantas cédulas cuantas sean las causas que determinen esa utilidad, y que naturalmente cada cédula, por atender a diversas causas, tiene un tratamiento diferente con características específicas que determinen diferencias entre unas cédulas y otras”*.⁷⁰

Lucien Mehl, manifiesta que el impuesto cedular, grava de forma distinta las diversas categorías de rentas. Y que este impuesto era similar al antiguo sistema de imposición sobre la renta que se aplicaba en Francia, antes de la reforma de 1948.⁷¹

En Guatemala, el ISR regulado en la LEY, entró en vigencia el 1 de enero de 2013 y es un sistema cedular que afecta 3 categorías, respecto de las cuales desarrolla su hecho generador, bases de recaudación y gestión. La Ley del ISR, vigente del 01 de julio de

⁶⁹ CIAT

⁷⁰ Porras y López Armando. *Op.cit.* Página 243

⁷¹ Lucien Mehl. *Op. cit.* Página.

1992 al 31 de diciembre de 2012, se regulaban parte del sistema cedular y global, por lo cual, el sistema anterior era mixto.

2.4.4.c Sistema mixto:

Según el estudio comparado del ISR de los miembros del CIAT, este impuesto *“incluye a los gravámenes que tienen las características de los impuestos anteriormente descritos, sin que se los pueda categorizar plenamente en uno u otro tipo de gravamen...”*.

2.5 Categorías de rentas

Previo a desarrollar las categorías de rentas del ISR reguladas en la LEY, es relevante resaltar que el sistema cedular, es aquel que la legislación tributaria impone de forma separada en las clases de rentas que percibe, tal es el caso de la normativa tributaria guatemalteca. Entre las características del sistema cedular, se puede mencionar que en cada categoría de renta se detalla, entre otros, las bases de recaudación siguientes: 1) el hecho generador; 2) exenciones; 3) sujeto pasivo; 4) base imponible; 5) deducciones; 6) tipo impositivo; 7) obligaciones; 8) período impositivo; 9) agente de retención; 10) gestión del impuesto.

2.5.1 Renta de actividades lucrativas

Dentro de las categorías de rentas, según la procedencia se consideran de fuente guatemalteca, las renta de actividades lucrativas que contiene el inciso 1, del artículo 4 de la LEY, que establece *“con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad (...)”*.⁷² Y en forma específica, el artículo 10 que regula *“Constituye hecho generador del Impuesto sobre la Renta regulado en este título*

⁷² Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Actualización Tributaria Libro I. Op.cit.*

“la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en dicho Libro, residentes en Guatemala (...)”⁷³. Y continúa estipulando dicha disposición que se entiende por actividades lucrativas “las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente (...)”.

Las rentas de actividades lucrativas, es una cedula de imposición sobre la renta, regulada en el artículo 2 de la LEY. Al analizar dicha fuente de ingresos para la recaudación tributaria, se puede deducir que va orientada a los sujetos pasivos que encuadren en el supuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 10 de la LEY, citado en el párrafo anterior. De acuerdo a la LEY, esta categoría permite que el contribuyente, para pagar el impuesto que le corresponderá opte entre: 1) Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; ó 2) el Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

2.5.2 Renta del trabajo

La LEY, en el inciso 2 del artículo 4 establece dentro de las rentas de fuente guatemalteca que las rentas de trabajo con carácter general “... *son las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala...*”.⁷⁴ Y en el artículo 68, del mismo cuerpo legal regula que constituye hecho generador; “*la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia,*

⁷³ Loc. Cit.

⁷⁴ Loc. Cit.

por personas individuales residentes en el país (...).⁷⁵ Las rentas del trabajo, es una cedula de imposición sobre la renta, de acuerdo a lo regulado en el artículo 2 de la LEY.

El análisis de esta categoría, es contenido y desarrollo del capítulo siguiente. Por ende, se hace innecesario ampliar el tema.

2.5.3 Renta de capital y ganancias de capital

El inciso 3 del artículo 4 de la LEY, regula que las rentas de capital y ganancias de capital con carácter general son *“rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala”*.⁷⁶ Dentro de la misma normativa en el artículo 83 estipula que las rentas de capital y las ganancias de capital, constituye como hecho generador *“la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente”*.⁷⁷

Según la LEY, el campo de aplicación de las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital se clasifican de la manera siguiente: 1) Rentas del capital inmobiliario; 2) Rentas del capital mobiliario; 3) Rentas de ganancias y pérdidas de capital; y las 4) Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares.

2.6 Sujetos

Los sujetos pasivos de las distintas categorías de rentas, se clasifican en contribuyentes y agentes de retención, los cuales de manera general ya fueron desarrollados en el capítulo 1 de la presente investigación.

⁷⁵ Loc. Cit.

⁷⁶ Loc. Cit.

⁷⁷ Loc. Cit.

Los sujetos pasivos de la obligación jurídica tributaria del ISR, de las categorías de rentas, se describen a continuación:

2.6.1 Renta de actividades lucrativas

2.6.1.a Contribuyente

El artículo 12 de la LEY, enuncia que son contribuyentes de las rentas de actividades lucrativas *“las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas de actividades lucrativas (...)”*.⁷⁸ En esta disposición legal, se enumera que se consideran *“contribuyentes por las rentas que obtengan, los entes o patrimonios siguientes; los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas”*.

Por lo tanto, se consideran contribuyentes, en las rentas de actividades lucrativas, todas aquellas personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios que residan en Guatemala y que encuadran en el supuesto contenido en el artículo citado.

2.6.1.b Agente de retención

De acuerdo al artículo 13 de la LEY, establece que son agentes de retención en las rentas de actividades lucrativas los *“sujetos pasivos del impuesto que se regula en este título, en calidad de agente de retención, cuando corresponda, quienes paguen o*

⁷⁸ Loc. Cit.

acrediten rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago del impuesto".⁷⁹

Se consideran agentes de retención en las rentas de actividades lucrativas, a las personas que paguen o acrediten rentas a los contribuyentes dentro de esta cedula y en consecuencia responden solidariamente por el pago del impuesto con el contribuyente, por el incumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener.

2.6.2 Renta del trabajo

2.6.2. a Contribuyente

De conformidad con el artículo 71 de la LEY, regula que son contribuyentes en las rentas de trabajo las *"personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia"*.⁸⁰ Se considera contribuyente en las rentas de trabajo, a las personas residentes en Guatemala, que prestan servicios en relación de dependencia y que obtienen un ingreso económico, sin importar el tipo de contratación que tengan, entiéndase trabajo indefinido, a plazo o por obra contemplados en el Código de Trabajo.

2.6.2.b Agente de retención

El artículo 75 de la LEY enuncia que son agentes de retención en las rentas del trabajo *"Todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener al Impuesto Sobre la Renta del trabajador. Igual obligación deben cumplir los empleados o funcionarios públicos que tengan a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones"*

⁷⁹ Loc. Cit.

⁸⁰ Loc. Cit.

por servicios prestados a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas...”.⁸¹

De acuerdo a la norma antes transcrita, todos los patronos o pagadores que paguen o acrediten a los trabajadores residentes en Guatemala, una remuneración de cualquier naturaleza por los servicios brindados en relación de dependencia, son considerados agentes de retención en las rentas del trabajo y deben cumplir con lo estipulado en la LEY. Esto en el entendido que no se excluye a nadie, sea este patrono, una persona individual o jurídica, de la iniciativa privada o de la administración pública.

2.6.3 Renta de capital y ganancias de capital

2.6.3.a Contribuyente

El artículo 85 de la LEY, establece que son contribuyentes en las rentas de capital y las ganancias de capital *“todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas en el presente título (...).”⁸²*

Se enumeran en la disposición legal, los siguientes contribuyentes: las sociedades civiles, sociedades mercantiles, asociación, los fideicomisos, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

⁸¹ *Loc. Cit.*

⁸² *Loc. Cit.*

2.6.3.b Agentes de retención

La LEY en el artículo 94 estipula que agente de retención en las rentas de capital es *“toda persona que pague rentas de capital, por cualquier medio o forma, cuando proceda, debe retener el Impuesto sobre la Renta a que se refiere este título y enterarlo mediante declaración jurada, a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero.”*⁸³

En el presente capítulo se describió en forma general el ISR, desarrollándose la evolución del impuesto en el sistema tributario guatemalteco, hasta llegar a la LEY.

⁸³ *Loc. Cit.*

CAPÍTULO 3

LAS RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

3.1 Consideraciones generales

La renta del trabajo en relación de dependencia, se encuentra regulada en la LEY, título III tal y como se desarrolló en el capítulo anterior, reiterándose que esta renta, es una de las categorías del ISR que el legislador guatemalteco consideró como hecho generador cedular, para efecto de establecer reglas distintas a las otras rentas en cuanto a su determinación y gestión.

En la LEY y su REGLAMENTO, el legislador estableció al patrono o pagador como agente de retención en las rentas del trabajo, así como las implicaciones legales, en caso de que éste incumpla. Entre las obligaciones del agente de retención, se encuentran: presentar por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición, una declaración jurada mensual⁸⁴, un informe anual de liquidación y devolución de lo retenido en exceso⁸⁵ de las retenciones practicadas al trabajador, asalariado o empleado, verificando de esta manera si se pagó el impuesto retenido correspondiente.

3.2 Bases de recaudación

3.2.1 Hecho generador

De acuerdo con el capítulo anterior, la LEY⁸⁶ establece que constituye hecho generador, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de

⁸⁴ Ley de Actualización Tributaria. Op. cit.

⁸⁵ Ministerio de Finanzas Públicas. *Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto sobre la Renta. Acuerdo Gubernativo número 213-2013.* Artículo 71.

⁸⁶ Loc. cit.

dependencia por personas individuales residentes en Guatemala. Para comprender el hecho generador de las rentas del trabajo, es importante conocer el concepto de salario: el artículo 88 del Código de Trabajo establece el salario o sueldo como “*la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del cumplimiento del contrato de trabajo o de la relación de trabajo vigente entre ambos. Salvo las excepciones legales, todo servicio prestado por un trabajador a su respectivo patrono, debe ser remunerado por éste*”⁸⁷.

En relación con lo anterior, no es viable que una persona vinculada a través de un contrato de servicios profesionales o de naturaleza diferente a la del Derecho del Trabajo obtenga un salario, sueldo o retribución y que este se clasifique como renta del trabajo, pues dentro de este hecho generador cédular únicamente encuadran, aquellas rentas que una persona obtiene como asalariado, empleado o trabajador.

3.2.2 Sujetos pasivos

La LEY, refiere en el artículo 71⁸⁸ como sujeto pasivo o contribuyente de las rentas del trabajo a la persona individual, residente en el país, que obtenga ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia. Y en el artículo 75 de la misma normativa, hace énfasis que el trabajador, es el personal bajo relación de dependencia sea permanente o eventual al que se le debe retener el ISR. Es importante mencionar, que en la Ley del ISR derogada y vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, existían algunos vacíos legales, que el Organismo Ejecutivo incorporo en el reglamento, contraviniendo con esto el principio de legalidad tributario.

3.2.2.a Contribuyente residente

El sujeto pasivo en las rentas del trabajo por cuenta propia, es el trabajador, asalariado o empleado, es decir, la persona que perciba por cuenta propia ingresos, por la

⁸⁷ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 1441, *Código de Trabajo de la República de Guatemala*.

⁸⁸ Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Actualización Tributaria Libro I*. Op. cit.

prestación personal de su trabajo a través de un contrato individual de trabajo o de una relación laboral siempre que reúna cualquiera de las circunstancias establecidas en el artículo 6 de la LEY, se considera residente para efectos tributarios a “1. *La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca en el territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, **aún cuando no sea de forma continua**. b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país. 2. (...).3. (...)*”.⁸⁹ Lo subrayado y la negrilla, no es propio del texto.

3.2.2.b Agente de retención

Los responsables como agentes de retención, son los patronos o pagadores, quienes al momento de pagarle al trabajador deben retener el monto que corresponde de conformidad con la proyección anual, la cual debe ser de conformidad con lo establecido en el artículo 75 de la LEY. Se considera, que el patrono como agente de retención en las rentas del trabajo, necesita de representantes que ejerzan en nombre de éste funciones de dirección o de administración, tales como: gerentes, directores, administradores, reclutadores y todas las personas que estén legítimamente autorizados por él.

3.2.3 Base imponible

El artículo 72 de la LEY⁹⁰ establece lo relativo a la base imponible en las rentas del trabajo y en resumen nos indica lo siguiente:

⁸⁹Loc. cit.

⁹⁰ Loc. cit

a) Renta bruta

Ingresos gravados más ingresos exentos obtenidos en el período de liquidación anual.

b) Renta neta

Es la suma de la renta bruta menos rentas exentas obtenidas.

c) Renta imponible

Es la suma de la renta neta menos deducciones legales.

3.2.4 Exenciones

Las exenciones que corresponden aplicar en el caso de las rentas del trabajo se encuentran en el artículo 70 de la LEY⁹¹ y su reforma, que regulan lo siguiente:

“1. Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causada por accidente o enfermedad...; 2. El pago de la indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado; 3. Las remuneraciones que los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados ante el Gobierno de Guatemala reciban...; 4. Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país...; 5. El aguinaldo hasta el cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual; 6. La bonificación anual para trabajadores... hasta el cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual; y, a través del Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 72 transitorio se adicionó las exenciones el numeral 7º a el cual quedó así: “Las pensiones, jubilaciones o montepíos que devengaren las personas individuales o sus beneficiarios, incluyendo a los que determina la Ley de Clases Pasivas Civiles del Estado, los pensionados o sus beneficiarios del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, del Instituto de Previsión Militar; de los Colegios Profesionales y cualesquiera otra persona individual o jurídica que pague o acredite directamente a personas mayores de edad o incapacitados

⁹¹ Loc. cit

definitivamente para el trabajo, independientemente de la denominación que se le atribuya”.

Al analizar las exenciones que regula la norma precitada, debe considerarse y tomarse como referencia lo que dispone el Código de Trabajo y leyes laborales en referencia a las indemnizaciones, aguinaldo y bonificación anual, las cuales se describen a continuación:

En cuanto a la indemnización por muerte del trabajador el inciso a) del artículo 85 del Código de Trabajo establece: que es obligación del patrono el cubrir a los dependientes económicos del ex trabajador con un mes de salario por cada año de servicio prestado hasta el límite máximo de quince meses, si la empresa es de veinte o más trabajadores, y de diez meses si la empresa es de menos de veinte trabajadores. La indemnización por muerte aplica si el ex trabajador no gozaba de la protección del IGSS o si las prestaciones otorgadas por el IGSS son inferiores al equivalente antes mencionado.

En lo relacionado a la indemnización por accidente de trabajo de acuerdo con lo establecido en el artículo 197 bis del Código de Trabajo, cuando el patrono no acate las medidas de seguridad con el fin de evitar accidentes queda obligado con el trabajador a indemnizarlo por los perjuicios causados, independientemente de las pensiones o indemnizaciones que cubra el IGSS.

Así también la indemnización por enfermedad que señala la LEY se encuentra regulada en el Código de Trabajo artículo 82 inciso e) que establece en su parte conducente: *“El patrono que despida a un trabajador por causa de enfermedad o invalidez permanente o vejez, no está obligado a satisfacer dicha indemnización, siempre que el asalariado de que se trate esté protegido por los beneficios correlativos del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social...”*⁹². *En caso contrario el patrono deberá pagar el equivalente a la indemnización expresada por tiempo servido que le corresponda al ex trabajador o*

⁹² Código de Trabajo. *Op. cit.*

pagar la parte proporcional que no cubra el IGSS. La misma normativa, regula la indemnización por tiempo servido, y establece que si el patrono despide sin causa justa al trabajador, está obligado a pagarle una indemnización equivalente a un mes de salario por cada año de servicio continuo o proporcional si es menor a un año. El patrono, para el cálculo de la indemnización debe tomar en cuenta las horas extraordinarias laboradas y la doceava parte del Aguinaldo y de la Bonificación Anual del trabajador.

Aunque el aguinaldo no se describe en forma específica en la LEY, se entiende que se refiere a la prestación laboral contemplada en los Decretos No. 76-78 del Congreso de la República de Guatemala –Ley reguladora de la prestación del aguinaldo para los trabajadores del sector privado- y en el Decreto No. 74-78 del Congreso de la República de Guatemala –Ley aguinaldo de los trabajadores del Estado; los cuales establecen que los trabajadores tienen derecho a percibir en concepto de aguinaldo, el equivalente al 100% del sueldo ordinario mensual por un año de servicio continuo o la parte proporcional correspondiente. Para efectos de la exención que establece la LEY por concepto de aguinaldo se puede analizar entonces que si el patrono paga a su trabajador más del 100% de su sueldo ordinario mensual por el año de servicio laborado este excedente formará parte de la renta imponible del trabajador, pues solo está exento el 100% del aguinaldo.

En cuanto a la bonificación anual exenta, debemos tomar como referencia el Decreto 42-92 del Congreso de la República de Guatemala que establece, la bonificación percibida por el trabajador será equivalente al 100% del sueldo ordinario mensual por un año servido o la parte proporcional si tuviera menos de un año de labores. Al igual que lo comentado en el párrafo anterior, la bonificación anual será exenta de las rentas del trabajo hasta un 100% del equivalente al sueldo ordinario por año trabajado; el excedente formará parte de la renta imponible del trabajador.

3.2.5 Deducciones

Las deducciones de la renta imponible, se encuentran contempladas en el artículo 72 de la LEY, siendo en resumen las siguientes:

a) Deducción de gastos personales

Hasta sesenta mil quetzales (Q.60,000.00) en gastos personales de los cuales la cantidad de cuarenta y ocho mil quetzales (Q.48,000.00) es una deducción fija y no necesita de comprobación alguna y el resto que es doce mil quetzales (Q.12,000.00) corresponden al crédito fiscal en Impuesto al Valor Agregado por compras de gastos personales del contribuyente los cuales debe reportar a la SAT en una planilla por el medio que el fisco requiera dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero del año inmediato siguiente al período de liquidación del impuesto.

b) Deducción de donaciones

El 100% de las donaciones que el trabajador pueda comprobar efectuadas a favor del Estado, las Universidades y entidades culturales o científicas; en el caso de donaciones las efectuadas a favor de las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos son deducibles hasta por un monto de 5% de la renta bruta del trabajador para el cual el trabajador debe asegurarse que las entidades a quienes les hace la donación estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley y que además cuenten con solvencia fiscal.

c) Deducción por cuotas de seguro social

Las cuotas por contribuciones al IGSS, al Instituto de Previsión Militar y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.

d) Deducción por prima de seguro de vida

Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.

3.2.6 Tipo impositivo y determinación del impuesto

La LEY en el artículo 73⁹³ estipula que *los tipos impositivos aplicables a la renta imponible de las rentas del trabajo, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%) y se aplican de acuerdo con la siguiente escala*⁹⁴:

| No | Rango de renta imponible | Mas importe fijo | Tipo impositivo de |
|----|--------------------------|------------------|---------------------------------------|
| 1 | Q 0.01 a Q 300,000.00 | Q 0.00 | 5% sobre la renta imponible |
| 2 | Q 300,000.01 en adelante | Q 15,000.00 | 7% sobre el excedente de Q 300,000.00 |

Al analizar el cuadro anterior, se analiza que el legislador contempló dos supuestos para que el patrono o pagador retenga en las rentas del trabajo, siendo estos los siguientes: 1) Aplicar una tasa impositiva del 5% al trabajador que obtenga una renta imponible de Q.0.01 a Q 300,000.00; y 2) Al trabajador que se le determine una renta imponible de Q 300,000.01 en adelante, el patrono o pagador le proyectará un impuesto a pagar por Q15,000.00 para los primeros Q300,000.00 (esto es igual a Q300,000.00 por 5% = Q15,000.00) y al excedente de renta imponible que sería Q300,000.01 en adelante se le aplicará una tasa impositiva del 7%.

⁹³ Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Actualización Tributaria Libro I*. Op. cit

⁹⁴ Loc. cit.

3.2.7 Período impositivo

De conformidad con el artículo 74⁹⁵ de la LEY, indica que el período de liquidación de las rentas del trabajo en relación de dependencia es anual e inicia el 1 de enero y concluye el 31 de diciembre de cada año, sin embargo, el patrono o pagador en su función de agente de retención y de acuerdo con lo establecido en el artículo 80 de la misma ley debe presentar a la Administración Tributaria mensualmente y en los primeros diez días del mes inmediato siguiente, una declaración jurada de las retenciones practicadas a los trabajadores acompañando a la declaración un anexo en donde indique el nombre completo y número de identificación tributaria de cada uno de los contribuyentes a los cuales se les retuvo y enterar el monto retenido.

En el apartado de análisis de las obligaciones del agente de retención se desarrollará más a detalle el procedimiento para efectuar, cobrar y pagar las retenciones.

3.3 Modificación entre la Ley del ISR y la LEY, en relación a la renta del trabajo en relación de dependencia:

Referencia de algunos de los cambios;

| Ley del ISR | LEY | Modificaciones: |
|---|--|---|
| Artículo 1 –HECHO GENERADOR En general el hecho generador se daba por rentas de inversión de capital y/o del trabajo que obtuviera en el territorio nacional toda persona domiciliada o no en el | Artículo 68 –HECHO GENERADOR El hecho generador se da por la obtención de toda retribución o ingreso en dinero que provenga del trabajo prestado en relación de dependencia. Sistema de imposición | La LEY tiene como modificación importante, respecto la Ley del ISR: 1) el hecho generador cedular, el cual es manejado de forma ordenada y separada, y 2) se estableció las |

⁹⁵ Loc. cit.

| | | |
|--|--|---|
| país. Sistema de imposición global. | de cedular. | rentas del trabajo en el título III. |
| Artículo 3 –DEL SUJETO- Personas individuales, jurídicas, domiciliadas o no, en Guatemala que obtenían rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por ende estaban obligadas al pago del impuesto cuando se verificará el hecho generador del mismo. | Artículo 71 SUJETO PASIVO- Establece que son contribuyentes las personas individuales residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia. | La LEY define al obligado por cuenta propia y al obligado por cuenta ajena en su propia categoría. |
| Artículos 37 –RENTA NETA , 41 y 43 RENTA IMPONIBLE- Permitía la deducibilidad de la renta neta de 6 tipos de gastos. El crédito IVA era restado directamente del impuesto determinado, pues se manejaba como un descuento, con un techo del 12% de la renta neta del trabajador en el año. | Artículo 72 –BASE IMPONIBLE- Regula 4 incisos, de los que el asalariado puede deducir como gasto de la renta neta. Maneja el crédito IVA hasta Q.12,000.00 como deducción. | El crédito IVA en la normativa tributaria anterior, la aplicaba el agente de retención como un descuento y con la modificación se hace como deducción. Además del hecho que ahora es una deducción, el monto permitido se redujo considerablemente. |

| | | |
|---|---|---|
| <p>Artículo 43 –DE LAS TARIFAS DEL IMPUESTO-</p> <p>El ISR se determinaba dependiendo de su renta imponible de acuerdo a la escala progresiva de cuatro rangos.</p> | <p>Artículo 73 –TIPOS IMPOSITIVOS Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO</p> <p>Se contemplan solo dos tipos impositivos: 5% y del 7% aplicable a la renta imponible.</p> | <p>Las obligaciones del agente de retención, con las modificaciones se han facilitado, por la determinación del impuesto a pagar del trabajador y por existir sólo dos rangos de renta imponible.</p> |
|---|---|---|

De las modificaciones enumeradas anteriormente, se considera lo siguiente:

El legislador estableció en la LEY una forma más ordenada y adecuada a las diversas categorías de rentas, siendo una de ellas las rentas del trabajo. En relación a las modificaciones de las rentas del trabajo se pueden mencionar las siguientes: 1) Se incluye como exención los viáticos y gastos de representación, siempre que tengan documentación de soporte que compruebe el gasto y que cumpla con los requisitos según la legislación nacional; 2) Con las deducciones a la renta neta, se incrementó el monto de gastos personales sin necesidad de comprobación alguna de Q36,000.00 a Q48,000.00; 3) Se estableció el crédito fiscal por IVA hasta un monto máximo de Q12,000.00 que puede formar parte de los gastos personales deducibles de la renta neta a través de la planilla del IVA. Con este cambio los trabajadores, ya no pueden recuperar al finalizar el período de imposición, parte del impuesto retenido por el patrono, como era hasta el 31 de diciembre de 2012; 4) Las deducciones por gastos médicos, las cuotas pagadas a colegios profesionales, las primas de fianzas, los montos de las pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia, contempladas en la Ley del ISR –derogada- fueron eliminadas en la LEY. 5) Las deducciones por donaciones efectuadas a asociaciones sin fines de lucro, iglesias y partidos políticos ahora son deducibles hasta un 5% de la renta bruta del asalariado, mientras que en la

ley anterior eran deducibles hasta un 5% de la renta neta y hasta un máximo de Q500,000.00; 6) Los plazos para presentación de constancias de retención fueron modificados de 20 días a 10 días hábiles posteriores a la retención; 7) En la LEY como en su reglamento se incorpora el tema de sanciones de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, para los casos en que el agente de retención no efectúe la retención correspondiente o incumpla con las obligaciones establecidas mientras que en la ley anterior esto no se mencionaba; Y 8) entre las sanciones más drásticas para el patrono, en su calidad de agente de retención, se encuentra el artículo 23, inciso c) de la LEY, que regula la no deducibilidad del gasto cuando, el patrono en su calidad de agente de retención no realiza la retención.

A diferencia de la normativa tributaria anterior, la LEY en cuanto a las rentas del trabajo se basa en el principio de legalidad, dado que en la misma el legislador contempló los procedimientos para determinar la retención al trabajador y su liquidación, esto conlleva a facilitar la comprensión al contribuyente (empleado) y al agente de retención (patrono o pagador) para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, además de que genera certeza y seguridad jurídica.

3.4 Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala

De lo analizado, se puede afirmar que para que una persona individual o jurídica sea denominada patrono o empleador, basta con que cuente con una persona en su empresa que preste servicios en relación de dependencia, esto porque; si la ley tributaria refiere que quien pague rentas del trabajo tiene obligaciones fiscales, entonces el patrono queda obligado, al respecto la LEY encuadra al patrono como agente de retención, por lo cual éste queda sujeto a cumplir todas las obligaciones que se generen por el hecho de ser uno de los sujetos pasivos del ISR.

Habiendo previamente determinado que el agente de retención en las rentas del trabajo, es el patrono que paga remuneración a un empleado en relación de dependencia, se puede resumir que el agente de retención debe cumplir con lo siguiente: a) Proyectar la renta imponible anual del asalariado; b) Retener al empleado la renta mensual proyectada y pagarla a SAT; c) Entregar la constancia de retención mensual al empleado; y d) Conciliar al concluir el período de imposición la renta anual proyectada versus la renta anual determinada de cada empleado; esto incluye devolver al empleado las retenciones efectuadas en exceso o indicarle al contribuyente que debe presentar declaración jurada anual ante el fisco, y por último e) el patrono debe presentar informe anual de retenciones ante la SAT.

a) Proyectar la renta imponible anual de los asalariados

La LEY en el artículo 76⁹⁶ establece que a principio de cada año fiscal (01 de enero) o al inicio de la relación laboral, el patrono o pagador debe hacer una proyección de la renta neta anual de cada uno de sus trabajadores incluyendo la renta que el trabajador haya obtenido de sus ex patronos dentro del mismo período de imposición (conforme a la constancia de retención del ex patrono que le presente el contribuyente o empleado) y deducirle el importe fijo en concepto de gastos personales no comprobables por Q 48,000.00 y las cuotas estimadas anuales de seguro social; el resultado será la renta imponible del empleado en relación de dependencia a la cual le deberá aplicar el tipo impositivo que corresponda⁹⁷. En resumen:

Renta neta proyectada (-) Q48,000.00 (-) 4.83% IGSS = Renta imponible proyectada.

No obstante lo anterior, aunque el patrono tenga una renta imponible proyectada de sus trabajadores debe proceder a preparar un nuevo cálculo de renta neta anual proyectada para actualizar los meses sucesivos que quedan pendientes de retención, en los siguientes casos:

⁹⁶ Loc. cit.

⁹⁷ Loc. cit.

1) Una vez que el trabajador habiendo iniciado el periodo de imposición, informa que tiene otro patrono, en este caso el asalariado debe presentarle al patrono que le pague la mayor remuneración anual, una declaración jurada, indicándole el monto de las retribuciones que reciba del otro patrono y simultáneamente presentarle al otro patrono, copia del formulario presentado ante el patrono que actuará en su calidad de agente de retención⁹⁸. 2) también se debe hacer un nuevo cálculo de proyección de renta imponible cuando el trabajador en relación de dependencia obtenga un aumento salarial posterior a la proyección inicial de las rentas del trabajo.

El formulario que es de utilidad para un patrono, pagador o agente de retención cuando el empleado en relación de dependencia inicia relación laboral en fecha posterior al inicio del período de imposición es el SAT 1901.

En el siguiente formulario ejemplo SAT 1901 se muestran con monto las casillas que normalmente genera el sistema RETEN ISR de la SAT como constancia de ingresos y de retención que le ha practicado el ex patrono.

⁹⁸ Loc. cit.

| | | | | | |
|--|--|---|------------|--------------------------------------|------------------|
|  | | DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO | | SAT - 1901 Release1 | |
| | | Del Impuesto sobre la Renta | | Número de Formulario 317125121610 | |
| NIT del contribuyente | | Apellidos y Nombres | | | |
| Período Imposición Enero-Diciembre | 2014 | Fecha Inicio de Labores | 23/06/2014 | Fecha Fin de Labores | 30/09/2014 |
| RENTAS BRUTAS | | | | | |
| NIT | Nombre del Patrono ante quien presenta la declaración | | | | Renta |
| | | | | | 21,715.06 |
| | Detalle de Otros Patronos: | | | | |
| | | | | | 0.00 |
| | | | | | 0.00 |
| | | | | | 0.00 |
| | | | | | 0.00 |
| | Detalle de Ex Patronos: | | | | |
| | | | | | 0.00 |
| | | | | | 0.00 |
| | | | | | 0.00 |
| | | | | | 0.00 |
| | | | | | 0.00 |
| Total Rentas Brutas : | | | | | 21,715.06 |
| Rentas Exentas | | | | | |
| Indemnización o pensiones por causa de muerte o incapacidad | | | | | 0.00 |
| Indemnizaciones por tiempo servido | | | | | 0.00 |
| Remuneraciones de Diplomáticos, entes consulares y demás representantes acreditados ante el gobierno de Guatemala, en condición de reciprocidad | | | | | 0.00 |
| Gastos de representación y viáticos comprobables, dentro y fuera del país | | | | | 0.00 |
| Aguinaldo hasta el (100%) del sueldo o salario ordinario mensual | | | | | 657.53 |
| Bonificación anual de trabajadores, hasta el (100%) del sueldo del salario ordinario mensual | | | | | 657.53 |
| Total rentas exentas | | | | | 1,315.06 |
| Total renta neta (Total rentas brutas - total rentas exentas) | | | | | 20,400.00 |
| Deducciones | | | | | |
| Deducciones personales sin necesidad de comprobación (Art. 72, Ley ISR Decreto 10-2012) | | | | | 48,000.00 |
| Deducciones personales comprobadas según planilla (Art. 72, Ley ISR Decreto 10-2012) | | | | | 0.00 |
| Donaciones | | | | | 0.00 |
| Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social | | | | | 378.67 |
| Valor primas de seguro de vida para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador (No devenguen suma alguna de reintegro, retorno o rescate) | | | | | 0.00 |
| Total deducciones | | | | | 48,378.67 |
| Renta Imponible | | | | | 0.00 |
| Excedente de deducciones sobre rentas | | | | | 27,978.67 |
| Determinación del Impuesto a Retener | | | | | |
| Impuesto anual a pagar (sobre casilla de Renta Imponible aplique escala de tarifas del impuesto) | | | | | 0.00 |
| Menos otros créditos (constancias de retención de Ex patronos) | | | | | 0.00 |
| Menos retenciones al impuesto practicadas | | | | | 0.00 |
| Impuesto anual a retener | | | | | 0.00 |
| Retención mensual (casilla de impuesto anual a pagar dividido entre cantidad de meses a trabajar) | | | | | 0.00 |
| Liquidación Final del Impuesto o Retención en Exceso | | | | | |
| Impuesto anual a pagar (viene de casilla Impuesto anual a pagar) | | | | | 0.00 |
| Menos otros créditos (constancia de retención de Ex patronos) | | | | | 0.00 |
| Menos retenciones al impuesto practicadas | | | | | 0.00 |
| Impuesto pendiente de pago | | | | | 0.00 |
| Impuesto a devolver por parte del patrono | | | | | 0.00 |

Por diversas razones algunos ex patronos no entregan en tiempo la constancia de retención al ex empleado, es decir el ex colaborador inicia relación laboral en otra empresa sin poder entregar al nuevo patrono la constancia de retención; para estos casos a continuación se presenta un modelo de carta que podría ser de utilidad para el agente de retención como soporte de que no recibió constancia alguna de su nuevo colaborador:

SOLICITUD ISR - EX PATRONO

Yo, _____, me identifico con documento personal de identificación (DPI) número de CUI _____, hago constar que me fue solicitado el formulario SAT-1901 (Declaración Jurada con ex Patrono correspondiente al año 2,015) por parte de la empresa XYZ, S.A. en cumplimiento del artículo 76, segundo párrafo del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Por este acto libero de toda responsabilidad a la empresa XYZ, S.A. en virtud de no poseer la documentación anteriormente descrita y solicitada; hago constar que toda obligación tributaria será responsabilidad expresa y únicamente a título personal. Guatemala, día ____ del mes de _____ del año 201 ____.

Firma:

b) Retener en forma mensual la renta proyectada y pagarla a la SAT

Determinada la renta anual proyectada, el patrono debe retener la doceava parte al asalariado en forma mensual⁹⁹ y pagarlo a la SAT mediante informe anual de liquidaciones y devolución de lo retenido en exceso (actualmente es el formulario SAT 1331 ISR retenciones) acompañando un anexo en el cual informa los nombres y

⁹⁹ Loc. cit.

número de identificación tributaria de cada empleado. Esta declaración se debe presentar dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente al que corresponde la retención, hay que considerar que se debe pagar al fisco, aunque por alguna razón se hubiera omitido la retención al empleado.¹⁰⁰

En resumen:

Renta imponible empleado dividido 12 meses = Retención del ISR por pagar a SAT mensualmente.

c) Entregar al trabajador la constancia de retención mensual

La LEY¹⁰¹ regula que los agentes de retención (patronos) deben proporcionar a los trabajadores que les retuvieron el impuesto, una constancia de retención que debe contener como mínimo: 1) el nombre completo del empleado; 2) NIT del patrono; 3) NIT del trabajador, 4) la renta acreditada o pagada y 5) el monto retenido.

Esta constancia debe ser entregada al trabajador dentro del plazo de diez días inmediatos siguientes de efectuado el pago de la renta al empleado. En el REGLAMENTO de la LEY, establece que la boleta de pago puede ser equivalente a la constancia de retención¹⁰² siempre y cuando cumpla con los requisitos mínimos antes mencionados.

El Código Tributario en el artículo 29 establece que es responsabilidad del agente de retención, entregar el importe retenido a la SAT, y que la falta de cumplimiento no exime al agente de retención de pagar al fisco las sumas que debió retener y responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que éste último efectuó el pago. Esta norma legal, contempla que el agente es el responsable ante el

¹⁰⁰ Loc. cit.

¹⁰¹ Loc. cit.

¹⁰² Reglamento Ley de Actualización Tributaria, Libro I.

contribuyente por las retenciones que efectúe sin normas legales que las autoricen, sin perjuicio de la acción penal.

d) Liquidar las retenciones al finalizar el período anual de imposición

Al finalizar el período de liquidación anual y durante el mes de enero del año calendario siguiente¹⁰³, el patrono determinará el impuesto definitivo. Es decir, verificará la renta neta proyectada que estableció al inicio del período fiscal o al inicio de la relación laboral versus la renta neta definitiva menos las deducciones correspondientes y si éste determina que retuvo de más a sus trabajadores, dentro de los dos meses del año calendario inmediato¹⁰⁴ siguiente al período de liquidación (enero y febrero del siguiente año en el cual le retuvo), devolverá las sumas retenidas en exceso al o los trabajadores e informará a la SAT. Por otro lado, el artículo 81¹⁰⁵ establece que si el patrono le efectuó retención menor a la correspondiente, entonces el trabajador deberá pagar la diferencia (mediante formulario SAT 1431 vigente a la fecha de este trabajo) del ISR en cajas fiscales durante los primeros tres meses del año siguiente al período que se liquida (enero, febrero y marzo del año siguiente en el cual se le retuvo).

3.5 Implicaciones fiscales del patrono como agente de retención

El patrono en su función de agente de retención en las rentas del trabajo al ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, es responsable ante la SAT por los actos u omisiones de su personal dependiente, en ejercicio de su cargo según lo establecido en el artículo 83 del Código Tributario. El patrono puede ser sancionado por las infracciones a los deberes formales la acción u omisión, previstos en el Código Tributario y otras leyes tributarias, entre las que se pueden mencionar:

¹⁰³ Loc. cit

¹⁰⁴ Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Actualización Tributaria Libro I.*

¹⁰⁵ Loc. cit

a) No efectuar el pago de tributos: Si un patrono en su calidad de agente de retención, no efectúa el pago de tributos o no proporciona la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable, el Código Tributario en el artículo 94 inciso 16, establece una sanción de multa de un mil quetzales (Q. 1000.00), esto sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o paga requerido.

b) No retener el monto correcto de ISR de rentas del trabajo: Si un patrono teniendo todos los datos salariales o retribución del empleado no retiene el monto correcto de ISR mensual proyectado o ISR anual determinado, ante una eventual revisión fiscal, puede ser sancionado por omisión de pago de tributo ya que el artículo 88 del Código Tributario establece que es omisión la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria detectada por SAT y la sanción según el artículo 89 es multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido.

La multa por omisión, no exime al agente de retención de pagar una multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere, según lo establecido en el artículo 94 inciso 7 del Código Tributario.

c) Retener ISR en las rentas del trabajo y pagar después de la fecha establecida por la SAT: Esta sanción se da cuando un patrono en su calidad de agente de retención habiendo retenido en forma mensual al empleado paga después de los 10 días hábiles inmediatos siguientes al vencimiento de la declaración jurada mensual de retenciones. En relación a esto el artículo 91 del Código Tributario establece que la sanción por pago extemporáneo de tributos retenidos, es una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido.

El hecho que el patrono pague las retenciones después de la fecha de vencimiento del pago del mismo también tiene una multa formal por presentar la declaración después del plazo establecido en la LEY. La multa formal para este caso según el artículo 94 inciso 9 del Código Tributario la sanción es de "...cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada declaración presentada en forma extemporánea.

“Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del ISR, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes”.

El patrono debe velar porque su personal es decir contadores, asistentes, personal de recursos humanos, etcétera, cumplan con el pago de las retenciones efectuadas en las fechas correspondientes ya que ante un requerimiento de la Administración Tributaria y habiendo transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento si el patrono en su calidad de agente de retención no cumple con el pago del impuesto, el fisco procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario, es decir se aplicaría entonces el artículo 358 C del Código Penal que establece lo siguiente:

“Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos.

El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego

de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional”.

d) Entregar la constancia de retención al empleado después de los 10 días establecidos en la LEY: En el caso de que el patrono no entregue la constancia de retención mensual al empleado (puede ser la boleta de pago mensual) o la extienda extemporáneamente tendrá una infracción a los deberes formales conforme lo establecido en el artículo 94 inciso 18 del Código Tributario y cuya multa es de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo.

e) La no presentación ante la SAT de los informes establecidos en las leyes tributarias: Al finalizar el periodo fiscal el patrono está obligado a presentar un informe anual de liquidación y retención efectuada en exceso por rentas de trabajo, si el patrono no presenta este informe será sancionado con una multa formal por parte de la Administración Tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 94 inciso 13 del Código Tributario y cuya sanción es “...una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación”.

3.6 Ejemplos del ISR en la renta del trabajo

Los siguientes casos son ejemplos prácticos que todo patrono como agente de retención debe analizar y puede tener como guía para efectuar las proyecciones y liquidaciones anuales del ISR por rentas del trabajo:

-Ejemplo práctico en el cual el empleado no genera rentas del trabajo

Para el presente caso se han considerado los siguientes presupuestos: el empleado tiene más de un año de estar laborando en la empresa y por ello el aguinaldo y bono 14 que se le pagará será del 100%.

| No. | MES | (+) RENTA BRUTA | | | | (-) RENTAS EXENTAS | | (=) RENTA NETA | (-) GASTO DEDUCIBLE | | (=) RENTA IMPONIBLE | REF. | |
|-----|--|--------------------|-------------------|-------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-------------------|----------------------|--------------------|---------------------|---------------|-----------------------|
| | | SUELDO | BONO DTO 37-2001 | BONO 14 | AGUINALDO | TOTAL RENTA BRUTA | BONO 14 | AGUINALDO | TOTAL RENTA NETA | IMPORTE FIJO | IGSS | | TOTAL RENTA IMPONIBLE |
| 1 | ENERO | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 2 | FEBRERO | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 3 | MARZO | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 4 | ABRIL | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 5 | MAYO | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 6 | JUNIO | Q 3,940.33 | Q 250.00 | Q 3,940.33 | | Q 8,130.66 | Q 3,940.33 | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 7 | JULIO | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 8 | AGOSTO | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 9 | SEPTIEMBRE | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 10 | OCTUBRE | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 11 | NOVIEMBRE | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | Q 3,940.33 | Q 8,130.66 | | Q 3,940.33 | Q 4,190.33 | | Q 190.32 | Q 4,000.01 | |
| 12 | DICIEMBRE | Q 3,940.33 | Q 250.00 | | | Q 4,190.33 | | | Q 4,190.33 | Q 48,000.00 | Q 190.32 | Q (43,999.99) | |
| | TOTAL | Q 47,283.96 | Q 3,000.00 | Q 3,940.33 | Q 3,940.33 | Q 58,164.62 | Q 3,940.33 | Q 3,940.33 | Q 50,283.96 | Q 48,000.00 | Q 2,283.82 | Q 0.14 | (A) |
| (-) | ISR 5% ANUAL DETERMINADO: (A) *5% | | | | | | | | | | | Q 0.01 | (B) |
| (-) | ISR 7% ANUAL DETERMINADO: (A) - Q300,000.00 *7% | | | | | | | | | | | Q - | (C) |
| (-) | ISR fijo sobre Q300,000.00 | | | | | | | | | | | Q - | (D) |
| (=) | ISR POR RENTA DE TRABAJO A RETENER MENSUAL (SUMA DE B + C + D DIVIDIDO 12 MESES) | | | | | | | | | | | Q 0.00 | (E) |

En el caso anterior, el patrono como agente de retención efectuó la proyección de rentas del trabajo del empleado caso 1 y determinó que el ISR a pagar es de Q0.01 por lo que no procede a efectuarle retención mensual. Sin embargo, debe reportar al empleado en la declaración jurada mensual requerido por la Administración Tributaria, actualmente para el año 2015 el formulario en vigencia se puede obtener en la página de la SAT en la opción de Declaraguante, el número de formulario es SAT 1331 ISR Retenciones.

A continuación se presentan las casillas del formulario SAT 1331 que se debe llenar:

| 5. RETENCIONES SOBRE RENTAS DEL TRABAJO | |
|---|-----------|
| CONCEPTO | RETENCIÓN |
| Total de retenciones sobre Rentas del Trabajo | 0.00 |
| (-) Lo devuelto a empleados por retenciones en exceso | |
| (-) Remanente del periodo mensual anterior | |
| Impuesto Retenido a pagar | 0.00 |
| Remanente para el siguiente periodo | 0.00 |
| Cantidad de empleados sujetos a retención | |
| Cantidad de empleados que no fueron sujetos a retención | |

En este primer caso, se puede observar que alguien que gane de Q4,190.33 en retribuciones en relación de dependencia mensualmente no está sujeto a retención de ISR, sin embargo el patrono está obligado igualmente a hacer la proyección correspondiente así como reportarlo a la SAT en los medios que ésta disponga.

- Ejemplo práctico en el cual el empleado genera rentas del trabajo con tasa impositiva del 5%

Para el presente cuadro se ha considerado que el empleado tiene más de un año de estar laborando en la empresa y por ello el aguinaldo y bono 14 que se le pagará será del 100%. Adicionalmente la empresa tiene como política incrementos salariales

anuales en el mes de julio de cada año por lo que se incluye el incremento en la proyección anual.

| | | (+) RENTA BRUTA | | | | (-) RENTAS EXENTAS | | (=) RENTA NETA | (-) GASTO DEDUCIBLE | | (=) RENTA IMPONIBLE | REF. | |
|--------------|--|---------------------|-------------------|-------------------|--------------------|---------------------|-------------------|--------------------|----------------------|--------------------|---------------------|--------------------|-----------|
| No. | MES | BONO DTO | | | TOTAL RENTA | | TOTAL RENTA | | IMPORTE | | TOTAL RENTA | | |
| | | SUELDO | 37-2001 | BONO 14 | AGUINALDO | BRUTA | BONO 14 | AGUINALDO | NETA | FIJO | IGSS | | IMPONIBLE |
| 1 | ENERO | Q 9,000.00 | Q 250.00 | | | Q 9,250.00 | | | Q 9,250.00 | | Q 434.70 | Q 8,815.30 | |
| 2 | FEBRERO | Q 9,000.00 | Q 250.00 | | | Q 9,250.00 | | | Q 9,250.00 | | Q 434.70 | Q 8,815.30 | |
| 3 | MARZO | Q 9,000.00 | Q 250.00 | | | Q 9,250.00 | | | Q 9,250.00 | | Q 434.70 | Q 8,815.30 | |
| 4 | ABRIL | Q 9,000.00 | Q 250.00 | | | Q 9,250.00 | | | Q 9,250.00 | | Q 434.70 | Q 8,815.30 | |
| 5 | MAYO | Q 9,000.00 | Q 250.00 | | | Q 9,250.00 | | | Q 9,250.00 | | Q 434.70 | Q 8,815.30 | |
| 6 | JUNIO | Q 9,000.00 | Q 250.00 | Q 9,000.00 | | Q 18,250.00 | Q 9,000.00 | | Q 9,250.00 | | Q 434.70 | Q 8,815.30 | |
| 7 | JULIO | Q 10,000.00 | Q 250.00 | | | Q 10,250.00 | | | Q 10,250.00 | | Q 483.00 | Q 9,767.00 | |
| 8 | AGOSTO | Q 10,000.00 | Q 250.00 | | | Q 10,250.00 | | | Q 10,250.00 | | Q 483.00 | Q 9,767.00 | |
| 9 | SEPTIEMBRE | Q 10,000.00 | Q 250.00 | | | Q 10,250.00 | | | Q 10,250.00 | | Q 483.00 | Q 9,767.00 | |
| 10 | OCTUBRE | Q 10,000.00 | Q 250.00 | | | Q 10,250.00 | | | Q 10,250.00 | | Q 483.00 | Q 9,767.00 | |
| 11 | NOVIEMBRE | Q 10,000.00 | Q 250.00 | | Q 10,000.00 | Q 20,250.00 | | Q 10,000.00 | Q 10,250.00 | | Q 483.00 | Q 9,767.00 | |
| 12 | DICIEMBRE | Q 10,000.00 | Q 250.00 | | | Q 10,250.00 | | | Q 10,250.00 | Q 48,000.00 | Q 483.00 | Q (38,233.00) | |
| TOTAL | | Q 114,000.00 | Q 3,000.00 | Q 9,000.00 | Q 10,000.00 | Q 136,000.00 | Q 9,000.00 | Q 10,000.00 | Q 117,000.00 | Q 48,000.00 | Q 5,506.20 | Q 63,493.80 | (A) |
| (-) | ISR 5% ANUAL DETERMINADO: (A) *5% | | | | | | | | | | | Q 3,174.69 | (B) |
| (-) | ISR 7% ANUAL DETERMINADO: (A) - Q300,000.00 *7% | | | | | | | | | | | Q - | (C) |
| (-) | ISR fijo sobre Q300,000.00 | | | | | | | | | | | Q - | (D) |
| (=) | ISR POR RENTA DE TRABAJO A RETENER MENSUAL (SUMA DE B + C + D DIVIDIDO 12 MESES) | | | | | | | | | | | Q 264.56 | (E) |

En este caso el patrono como agente de retención efectuó la proyección de rentas del trabajo del empleado caso 2 y determinó que el ISR a pagar es de Q3,174.69 por lo que procede a efectuarle retención mensual por Q264.56 (que es el equivalente de dividir los Q3,174.69 dentro de 12 meses) y esto lo entera a la Administración Tributaria en el formulario SAT 1331 ISR retenciones.

-Ejemplo práctico en el cual el empleado genera renta imponible con tasa impositiva del 5% y del 7%

Al igual que los dos casos anteriores se ha considerado que el empleado tiene más de un año de estar laborando en la empresa sin embargo la empresa tiene como política que el pago del aguinaldo sea del 150% de su sueldo base. Es importante mencionar que, en este tercer caso el contribuyente optó por no presentar planilla de IVA, que tampoco tiene seguro de vida y no hizo donaciones.

| | | (+) RENTA BRUTA | | | | (-) RENTAS EXENTAS | | (=) RENTA NETA | (-) GASTO DEDUCIBLE | | (-) RENTA IMPONIBLE | REF. | |
|--------------|--|---------------------|-------------------|-------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-------------------|----------------------|-------------------|---------------------|---------------------|-----------|
| No. | MES | BONO DTO | | | TOTAL RENTA | | | TOTAL RENTA | IMPORTE | | TOTAL RENTA | | |
| | | SUELDO | 37-2001 | BONO 14 | AGUINALDO | BRUTA | BONO 14 | AGUINALDO | NETA | FIJO | IGSS | | IMPONIBLE |
| 1 | ENERO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 2 | FEBRERO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 3 | MARZO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 4 | ABRIL | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 5 | MAYO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 6 | JUNIO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | Q40,000.00 | | Q 80,250.00 | Q40,000.00 | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 7 | JULIO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 8 | AGOSTO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 9 | SEPTIEMBRE | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 10 | OCTUBRE | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 11 | NOVIEMBRE | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | Q60,000.00 | Q 100,250.00 | Q40,000.00 | | Q 60,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 58,318.00 | |
| 12 | DICIEMBRE | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | Q48,000.00 | Q 1,932.00 | Q (9,682.00) | |
| TOTAL | | Q 480,000.00 | Q 3,000.00 | Q40,000.00 | Q60,000.00 | Q 583,000.00 | Q40,000.00 | Q40,000.00 | Q 503,000.00 | Q48,000.00 | Q 23,184.00 | Q 431,816.00 | (A) |
| (-) | ISR 5% ANUAL DETERMINADO: (A) *5% | | | | | | | | | | | Q - | (B) |
| (-) | ISR 7% ANUAL DETERMINADO: (A) - Q300,000.00 *7% | | | | | | | | | | | Q 9,227.12 | (C) |
| (-) | ISR fijo sobre Q300,000.00 | | | | | | | | | | | Q 15,000.00 | (D) |
| (=) | ISR POR RENTA DE TRABAJO A RETENER MENSUAL (SUMA DE B + C + D DIVIDIDO 12 MESES) | | | | | | | | | | | Q 2,018.93 | (E) |

En este caso el patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia efectuó la proyección de ISR del empleado caso 3 y para efecto de la renta exenta consideró en el aguinaldo el monto de hasta el 100% del sueldo base del empleado y determinó que el ISR a pagar total anual es de 24,227.12 por lo que procede a efectuarle retención mensual por Q 2,018.93 (suma de Q9,227.12 + Q15,000 = Q24,227.12 que se divide en 12 meses) y esto lo entera a la Administración Tributaria en el formulario SAT 1331 ISR Retenciones.

Para este tercer caso, se analizará el cálculo por parte del patrono, referente a la liquidación anual definitiva del asalariado o contribuyente quien en este ejemplo obtuvo un aumento de Q5,000.00 en su salario ordinario a partir de junio 2014 tal y como se presenta en el siguiente cuadro:

| No. | MES | BONO DTO | | | TOTAL RENTA | | | TOTAL RENTA | | | IMPORTE | | TOTAL RENTA |
|--------------|--|--------------------|-------------------|-------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-------------------|---------------------|-------------------|--------------------|---------------------|-------------|
| | | SUELDO | 37-2001 | BONO 14 | AGUINALDO | BRUTA | BONO 14 | AGUINALDO | NETA | FUJO | IGSS | IMPONIBLE | |
| 1 | ENERO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 2 | FEBRERO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 3 | MARZO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 4 | ABRIL | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 5 | MAYO | Q 40,000.00 | Q 250.00 | | | Q 40,250.00 | | | Q 40,250.00 | | Q 1,932.00 | Q 38,318.00 | |
| 6 | JUNIO | Q 45,000.00 | Q 250.00 | Q40,833.33 | | Q 86,083.33 | Q40,833.33 | | Q 45,250.00 | | Q 2,173.50 | Q 43,076.50 | |
| 7 | JULIO | Q 45,000.00 | Q 250.00 | | | Q 45,250.00 | | | Q 45,250.00 | | Q 2,173.50 | Q 43,076.50 | |
| 8 | AGOSTO | Q 45,000.00 | Q 250.00 | | | Q 45,250.00 | | | Q 45,250.00 | | Q 2,173.50 | Q 43,076.50 | |
| 9 | SEPTIEMBRE | Q 45,000.00 | Q 250.00 | | | Q 45,250.00 | | | Q 45,250.00 | | Q 2,173.50 | Q 43,076.50 | |
| 10 | OCTUBRE | Q 45,000.00 | Q 250.00 | | | Q 45,250.00 | | | Q 45,250.00 | | Q 2,173.50 | Q 43,076.50 | |
| 11 | NOVIEMBRE | Q 45,000.00 | Q 250.00 | | Q60,000.00 | Q 105,250.00 | | Q45,000.00 | Q 60,250.00 | | Q 2,173.50 | Q 58,076.50 | |
| 12 | DICIEMBRE | Q 45,000.00 | Q 250.00 | | | Q 45,250.00 | | | Q 45,250.00 | Q48,000.00 | Q 2,173.50 | Q (4,923.50) | |
| TOTAL | | Q515,000.00 | Q 3,000.00 | Q40,833.33 | Q60,000.00 | Q 618,833.33 | Q40,833.33 | Q45,000.00 | Q 533,000.00 | Q48,000.00 | Q 24,874.50 | Q 460,125.50 | (A) |
| (-) | ISR 5% ANUAL DETERMINADO: (A) *5% | | | | | | | | | | | Q - | (B) |
| (-) | ISR 7% ANUAL DETERMINADO: (A) - Q300,000.00 *7% | | | | | | | | | | | Q 11,208.79 | (C) |
| (-) | ISR fijo sobre Q300,000.00 | | | | | | | | | | | Q 15,000.00 | (D) |
| (=) | ISR POR RENTA DE TRABAJO TOTAL A PAGAR (SUMA DE B + C + D DIVIDIDO 12 MESES) | | | | | | | | | | | Q 2,184.07 | (E) |
| (-) | ISR RETENIDO POR EL PATRONO DURANTE EL AÑO | | | | | | | | | | | Q (2,018.93) | (F) |
| (=) | ISR PENDIENTE DE RETENER O PAGAR ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (INCISO R MENOS INCISO F) | | | | | | | | | | | Q 165.14 | (G) |

Si se observa la diferencia en ambos cuadros, el primero es una renta proyectada y el segundo cuadro es la renta definitiva del contribuyente o empleado en relación de dependencia quien laboró para el mismo patrono durante todo el año. El patrono determina una renta del trabajo definitiva por pagar por la cantidad de Q2,184.07 y la proyección de ISR por pagar fue de Q2,018.93 generando una diferencia de ISR por pagar por parte del contribuyente o empleado en relación de dependencia por Q165.14.

Si el patrono en su calidad de agente de retención, hace la conciliación del ISR proyectado versus el ISR definitivo después de los 10 días de enero del año calendario siguiente al período de imposición deberá notificarle al empleado o contribuyente que está obligado a presentar una declaración jurada anual del ISR ante la Administración Tributaria y efectuar el pago de Q165.14.¹⁰⁶ El contribuyente o asalariado debe pagar ante el fisco a través del formulario SAT 1431 y posteriormente entregarle la respectiva constancia al patrono para que este último pueda hacer la liquidación definitiva anual

A continuación se muestra el formulario SAT 1431 que deben presentar los empleados al patrono determine que deben pagar ISR una vez vencido el período de imposición.

| En el banco presente la Boleta SAT-2000, con o sin valor. Nunca presente este formulario. Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario. | | |
|---|--|---|
| SAT Superintendencia de Administración Tributaria | ISR RELACIÓN DE DEPENDENCIA | SAT-1431 Release 1 |
| Número de Acceso | Impuesto Sobre la Renta. Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia, Declaración jurada y pago anual. | Número de Formulario |
| | 1 de 4: En preparación | Número de Contingencia |
| Aclaraciones | | |
| <p>¿Quiénes pueden utilizar este formulario? Empleados en relación de dependencia cuando el patrono no le efectuó retención o cuando el patrono le efectuó retenciones menores a las correspondientes.</p> <p>¿Cómo se usa este formulario?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Llene las casillas que correspondan. • Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000". • Imprima la boleta SAT-2000 y preséntela en un banco. | | |
| <p>1. NIT DEL CONTRIBUYENTE *</p> <input type="text" value="01-222333333"/> | | |
| <p>2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *</p> <p>AÑO <input type="text" value="2019"/></p> | | |
| <p>3. ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL *</p> <p>Actividad Económica Principal</p> <input type="text"/> | | |
| <p>4. NIT DEL ÚLTIMO PATRONO *</p> <input type="text" value="01-222333333"/> | | |
| | | <input type="button" value="sat 1431"/> |

¹⁰⁶ Loc. cit

CAPÍTULO 4

PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y RESULTADOS

4.1 Presentación

El presente trabajo de investigación y estudio tuvo como finalidad analizar las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia, para ello fue necesario describir en sí las rentas del trabajo, evolución, naturaleza, bases de recaudación, entre otras; el hecho generador, el contribuyente, las deducciones, exenciones, base imponible y el tipo impositivo, la determinación del impuesto y la retención, el agente de retención, su obligación y responsabilidad.

En este estudio se realizaron y analizaron entrevistas individuales compuestas de seis preguntas (abiertas, cerradas y mixtas) dirigidas a los sujetos siguientes: 1) cuatro representantes del patrono; 2) cuatro trabajadores en relación de dependencia; 3) cuatro profesionales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria y; 4) tres asesores tributarios, cuyo trabajo de asesoría está relacionado, entre otros, con el pago del ISR, respecto a las rentas del trabajo. Ello se realizó, con la finalidad de analizar el conocimiento que dichas personas tienen acerca de las obligaciones del patrono en su calidad de agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia y colaborar al cumplimiento de las disposiciones contenidas en la LEY, pues se pretende que el presente trabajo sirva como una herramienta para quienes deben cumplir obligaciones respecto al pago del ISR en la categoría de las rentas del trabajo.

La muestra de los sujetos a quienes se dirigieron las entrevistas que se analizaron en el presente capítulo, se debe a qué estos son los sujetos que se ven relacionados e inmersos en la práctica con las rentas del trabajo en relación de dependencia.

4.2 Análisis de resultados

A continuación se presenta el análisis de los objetivos de cada pregunta en particular, y de las respuestas que se obtuvieron de las entrevistas realizadas a los sujetos descritos anteriormente, siendo estos los siguientes:

4.2.1 Entrevista dirigida a patronos y/o contadores de empresas:

Las preguntas formuladas en la entrevista y los resultados obtenidos fueron los siguientes:

Pregunta 1

¿Las obligaciones del patrono como agente de retención que regulaba la Ley del Impuesto sobre la Renta fueron modificadas en la Ley de Actualización Tributaria, libro I?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los patronos en cuanto a la Ley del ISR y las modificaciones de las rentas de trabajo en la LEY. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa: el setenta y cinco por ciento (3) coincidiendo en que las dos modificaciones relevantes, son la renta imponible y el tipo impositivo, y que por ende, el patrono lo debe tomar en cuenta para el cálculo de la retención del ISR. El otro veinticinco por ciento (1), respondió negativamente e indicó que no tenía conocimiento, si había alguna modificación en esta Ley y que esto se debía a que la entidad donde labora como auxiliar contable contrata firma de auditores para el apoyo en el tema.

La investigadora, logró analizar que en general existe un manejo de la LEY y de algunas modificaciones incorporadas en la misma, respecto de las rentas del trabajo; Sin embargo, agrega que ninguno de los entrevistados hizo alusión, a qué obligaciones del patrono fueron modificadas en la LEY, siendo relevante la obligación del patrono de elaborar la proyección de la renta anual del asalariado, que en la norma anterior correspondía al trabajador elaborarla.

Pregunta 2

Si la respuesta anterior es afirmativa, ¿Considera que las modificaciones que contiene la nueva regulación facilita las obligaciones del patrono como agente de retención? ¿Por qué?

El objetivo de esta pregunta fue observar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los agentes de retención en las rentas del trabajo, por la forma más ordenada en que se encuentran el ISR en la LEY. Esta pregunta la respondió de manera afirmativa el cincuenta por ciento de los agentes de retención (2) y manifestaron que con la eliminación de algunas deducciones en esta categoría, al patrono se le facilita las obligaciones que tiene como agente de retención.

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 2 | Se evitará la evasión fiscal, por la eliminación de algunas deducciones en esta categoría. | 2 |
| Entrevistados | | 2 |

Derivado de las respuestas obtenidas, la investigadora logró el objetivo y coincide con los entrevistados que consideran que la regulación de las rentas del trabajo en la LEY, facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias del agente de retención, esto porque fueron eliminadas algunas deducciones en la renta neta del contribuyente y por el proceso de liquidación anual del ISR ante el fisco. Una de las modificaciones es que el crédito del IVA en la ley derogada, era restado directamente del impuesto determinado, sin embargo, actualmente es una deducción, lo cual no tiene una implicación relevante en el monto del ISR que le corresponderá pagar al trabajador del ISR. Otro aspecto señalado en la Ley, es el plazo para que el patrono cumpla su obligación de entregar la constancia de retención al trabajador al finalizar el período fiscal, siendo modificado de 20 días a 10, lo que podría implicar que el patrono, incumpla cuando tenga una gran cantidad de empleados a su cargo.

Pregunta 3

¿Considera usted, que todo trabajador en relación de dependencia tiene alguna obligación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta? Si su respuesta es afirmativa ¿Cuáles son éstas?

El objetivo de esta pregunta era analizar a los agentes de retención, en cuanto al manejo de las obligaciones de los trabajadores en relación de dependencia en la LEY: Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los agentes de retención (4). Siendo las respuestas descritas a continuación:

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|---|-------------------|
| 2 | Depende de los ingresos anuales y la renta imponible que el empleado obtenga al concluir el período fiscal; y calculado el impuesto el patrono le retendrá al trabajador mensualmente. | 2 |
| 1 | Depende de la proyección que el trabajador le presente al patrono, en donde se establecerán los ingresos para hacer el cálculo del pago respectivo y determinar si aun así tiene obligación de contribuir al fisco. | 1 |
| 1 | La obligación que tienen los empleados es de presentar su declaración definitiva anual del ISR. | 1 |
| Entrevistados | | 4 |

La investigadora logró analizar, que en general los agentes de retención en las rentas del trabajo, conocen algunas obligaciones tributarias de los trabajadores en esta categoría. No obstante, aclara que la LEY, establece que la obligación de realizar la proyección de la renta neta anual del trabajador, le corresponde al patrono y no al trabajador como manifestó un entrevistado en esta pregunta.

Del resultado obtenido de las entrevistas, se concluye, que ningún agente de retención manifestó lo siguiente: 1) Si el trabajador tiene más de un patrono, es obligación de éste dar aviso al patrono donde obtenga mayores ingresos, para que éste le calcule el impuesto que corresponde por el total de las rentas del trabajador y posteriormente le retenga mensualmente; 2) Presentar declaración jurada ante el fisco, en caso que el patrono no le hubiese retenido el impuesto durante el período fiscal; 3) Presentar declaración jurada ante el fisco, en caso que el patrono le hubiese retenido incorrectamente el impuesto a pagar; y 4) Informar a la SAT, si el patrono en su calidad de agente de retención no le proporciona la constancia de retención en el plazo establecido de 10 días.

Pregunta 4

¿El patrono, como agente de retención en las rentas del trabajo, qué obligaciones tiene en relación al ISR?

El objetivo de esta pregunta fue analizar el manejo legal del agente de retención en cuanto a las obligaciones de éstos en las rentas de trabajo, contempladas en la LEY.

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|---|--------------------------|
| 1 | Retener mensualmente el impuesto determinado al trabajador y presentar las declaraciones anuales. | 2 |
| 2 | 1) Realizar una proyección con los ingresos anuales de cada empleado, en la que se deben incluir los ingresos de otros patronos, para determinar el impuesto a retener durante el período fiscal al trabajador; 2) Entregar a los trabajadores constancia de lo retenido en el mes y al finalizar el período fiscal; 3) Reportar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, las retenciones aplicadas mensualmente a los empleados; 4) Realizar una declaración | 2 |

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|---|--------------------------|
| | definitiva a cada empleado e informarle de las retenciones efectuadas en el año; 5) Aplicar las deducciones que establece la LEY; y 6) Al terminar el período fiscal hacer la liquidación y si fuere el caso, devolverle a los empleados lo retenido en exceso. | |
| Entrevistados | | 4 |

Derivado de las respuestas obtenidas de la pregunta anterior, se logró analizar que en términos generales el patrono en su calidad de agente de retención, maneja y aplica las diversas obligaciones tributarias contempladas en la LEY, sin embargo, ningún entrevistado manifestó los plazos para el cumplimiento de estas obligaciones. La investigadora considera, que lo regulado en el artículo 23 de esta Ley en la literal c) respecto a que no podrá ser deducido de la renta bruta los costos y gastos, cuando el titular de las deducciones no haya cumplido con la obligación de efectuar la retención y pagar el ISR, es una forma de constreñir al agente de retención a cumplir con lo dispuesto en las normas tributarias.

Pregunta 5

¿Qué consecuencias legales tiene para el patrono, si incumple su obligación como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia, de conformidad con la ley?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los agentes de retención, en cuanto a las infracciones tributarias contempladas en el Código Tributario, por la falta de cumplimiento a las obligaciones tributarias en las rentas del trabajo.

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 3 | Sanción con pago de mora, intereses y multas. | 3 |
| 1 | Delitos de evasión fiscal, apropiación y retención indebida entre otros. | 1 |
| Entrevistados | | 4 |

Del resultado obtenido de la pregunta anterior, la investigadora logró analizar que los representantes del patrono tienen nociones generales de las consecuencias legales existentes para él, si incumple sus obligaciones como agente de retención. Sin embargo, de los entrevistados ninguno manifestó las sanciones correctas y donde se encuentran reguladas, así como tampoco el hecho de que si se trata de un delito, el Código Tributario regula que la Administración Tributaria debe abstenerse de sancionar al contribuyente, si éste está siendo procesado en la vía penal. En conclusión, el Código Tributario, establece las sanciones que se le impondrán al agente de retención por el incumplimiento a las obligaciones tributarias. Entre las consecuencias más trascendentales para el agente de retención, si incumple sus obligaciones tributarias, se considera lo contemplado en la Ley respecto a la no deducibilidad de los costos y gastos por no retener, aunado a las sanciones contempladas en la normativa por las infracciones formales.

Pregunta 6

¿Conoce usted, si los agentes de retención en las rentas del trabajo han sido fiscalizados por la SAT en relación a las obligaciones que les impone la Ley de Actualización Tributaria? Si su respuesta es afirmativa, ¿Cómo los están fiscalizando?

El objetivo de esta pregunta era cuantificar a los agentes de retención que SAT ha fiscalizado, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias en las rentas del trabajo de conformidad con la LEY. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el setenta y cinco por ciento de los agentes de retención (3).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 2 | La SAT solicita anualmente un archivo de la liquidación anual de cada empleado, en el cual se incluyen: a) todos los ingresos percibidos; b) deducciones presentadas para reducir su renta imponible, c) monto de la devolución de impuesto retenido de más para el trabajador; y d) el pago del impuesto por parte del empleado por no completar su obligación tributaria con el monto de las retenciones que le efectuaron. A la vez la Administración Tributaria solicita que se envíe la proyección anual para el próximo período fiscal. Las personas indicadas de fiscalizar, se comunican vía correo por cualquier consulta que surja durante la revisión de dicho archivo. | 2 |
| 1 | Entregar a la SAT las declaraciones presentadas y las nóminas relacionadas a los pagos hechos de cada uno de los empleados. | 1 |
| 1 | Existe desconocimiento. | 1 |
| Entrevistados | | 4 |

Del resultado obtenido, la investigadora no logro cuantificar a los agentes de retención que SAT fiscaliza, esto porque los agente de retención, manifestaron que la SAT les fiscaliza, al verificarles el cumplimiento de las obligaciones tributarias que regula el Código Tributario y la LEY. Sin embargo, la SAT utiliza la fiscalización, como herramienta para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y este control lo logra a través de la Intendencia de Fiscalización, que es la encargada de planificar y programar en el ámbito nacional de conformidad con el Código Tributario.

4.2.2 Entrevistas dirigida a trabajadores en relación de dependencia:

Pregunta 1

¿Usted, si de acuerdo a la ley tiene alguna obligación de pagar impuesto por los ingresos que obtiene de su trabajo en relación de dependencia? Si su respuesta es afirmativa ¿Cuáles?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los trabajadores, en cuanto a la obligación tributaria de estos de pagar ISR por los ingresos que obtienen. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los trabajadores entrevistados (4).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|--|--------------------------|
| 2 | Pago del 5% sobre la renta imponible y el 7% sobre el excedente. | 2 |
| 2 | Depende del rango de los ingresos del empleado y que el porcentaje variará para ser aplicado a éste, para el pago del ISR. | 2 |
| Entrevistados | | 4 |

El resultado obtenido de las entrevistas, es que los empleados bajo dependencia, tienen conocimiento que tienen obligación de pagar al fisco un porcentaje sobre la renta imponible y que éste variara dependiendo de los ingresos del empleado, por ende y en cumplimiento a la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes tributarias, todos debemos contribuir al sostenimiento del Estado a excepción que contravenga el principio de capacidad contributiva.

Pregunta 2

¿Indique usted, si su patrono de conformidad con la ley tiene alguna obligación en relación a los ingresos que le paga por su trabajo en relación de dependencia? Si su respuesta es afirmativa ¿Cuáles?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los trabajadores, en cuanto a las obligaciones tributarias de conformidad con la ley, por los ingresos que el patrono paga a los dependientes. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los empleados (4).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 1 | 1. Realizar la proyección de la renta imponible a cada uno de los empleados; 2) Aplicar la tasa a la renta imponible según corresponda; 3) Retener la doceava parte y en el último mes entregar al trabajador una constancia del impuesto retenido, en el plazo de diez días inmediatos del mes siguiente; 4) Preparar la liquidación anual; 5) Devolver dentro de dos meses o solicitar la liquidación del empleado dentro de los tres meses posteriores a preparar la liquidación. | 1 |
| 2 | Enterar a la Superintendencia de Administración Tributaria las retenciones efectuadas y al IGSS los descuentos efectuados a los trabajadores. | 1 |
| 3 | Otros manifestaron en general que la obligación del patrono en su calidad de agente de retención, es retener | 2 |
| Entrevistados | | 4 |

El resultado obtenido de las entrevistas, es que los trabajadores en general manejan la LEY, en cuanto a que deben contribuir al fisco por los ingresos que perciben de sus

labores por ende el patrono en la calidad de agente de retención les debe retener y enterar el impuesto a la SAT; Sin embargo, se difiere con el trabajador que manifestó que el agente de retención tenga un plazo de tres meses para presentar la declaración jurada anual de liquidación, toda vez, que el plazo es de dos meses y ahora se denomina informe anual de liquidación y devolución de lo retenido en exceso. Entre las obligaciones que tiene el patrono y que ningún entrevistado manifestó, se encuentra el supuesto, de un trabajador al que se le modifica el monto anual estimado de la renta neta, el patrono en su calidad de agente de retención sin necesidad de declaración del asalariado, debe efectuar nuevo cálculo para actualizar el monto de la retención.

Pregunta 3

¿Conoce usted qué debe hacer, si su patrono como agente de retención de las rentas del trabajo, no le retiene, o le retiene incorrectamente el impuesto de conformidad con la ley?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los trabajadores, en cuanto a qué deben hacer, si su patrono como agente de retención en las rentas del trabajo, no les retiene, o les retiene incorrectamente el impuesto de conformidad con la LEY. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los asalariados (4).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|------------------|--|-------------------|
| 1 | Los trabajadores deben presentar una declaración jurada y hacer el pago respectivo. | 1 |
| 2 | 1. Si el patrono no retiene, tendrá una multa impuesta por SAT. 2. Indican, que si la retención es incorrecta, el trabajador se debe presentar con el patrono para su rectificación en el pago del impuesto. | 1 |
| 3 | Si el patrono no retiene, se debe enterar a la SAT y si se retiene de más éste debe devolverlo. | 1 |

| | |
|----------------------|----------|
| Entrevistados | 3 |
|----------------------|----------|

De la entrevista se puede concluir, que los trabajadores tienen noción legal de cómo proceder si su patrono en su calidad de agente de retención: no les retiene o les retiene incorrectamente el ISR en las rentas del trabajo, sin embargo, se difiere con el trabajador que manifestó que si la retención es incorrecta, éste debe presentarse ante el patrono a rectificar, toda vez que esto no lo contempla el artículo 81 del Código Tributario, así también se denota que existe falta de conocimiento en los sujetos pasivos sobre el plazo que la Ley regula para que se cumplan estas obligaciones tributarias.

En relación al resultado obtenido, la investigadora considera necesario ampliar que la LEY, contempla únicamente estos dos casos como obligación para el asalariado de presentar la declaración jurada anual y simultáneamente pagar el impuesto, salvaguardando el derecho de deducir del impuesto a pagar el total de las retenciones que le efectuaron durante el período fiscal, obligaciones que debe cumplir el trabajador dentro del plazo de los tres primeros meses del año siguiente al período que se liquida.

Pregunta 4

¿Usted sabe, qué implicaciones tiene para su patrono, si éste no le retiene el impuesto que corresponde de conformidad con la ley? Si su respuesta es afirmativa ¿Cuáles?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los trabajadores, en cuanto a las implicaciones legales para su patrono, por no retener el impuesto de conformidad con la LEY. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los trabajadores (4).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|--|--------------------------|
| 1 | 1. Multas formales por la no retención de Q 1,000.00 por | 3 |

| | | |
|----------------------|---|----------|
| | cada constancia no emitida, esto independiente si el empleado lo enteró por su cuenta a la SAT. | |
| 2 | 1. Si el patrono no efectúa el pago del impuesto incurrirá en infracciones de omisión de pago y se sancionará con multas e intereses. | 1 |
| Entrevistados | | 4 |

El objetivo de esta pregunta no fue cumplido, toda vez, que de las entrevistas realizadas solo un contribuyente hizo referencia, que si el patrono no le retiene el impuesto de conformidad con la Ley, comete infracción por omisión de pago, sin embargo, manifiesta que esto es por no realizar el pago del impuesto. Por ende la investigadora considera que el resultado no refleja lo cuestionado, toda vez, que los asalariados no manifestaron, que de conformidad con los artículos 88 y 94 del Código Tributario, si el agente de retención no retiene el impuesto de conformidad con las normas establecidas en ese Código y en la Ley, éste incumple a los deberes sustanciales o formales.

Pregunta 5

¿Usted conoce, si la Administración Tributaria, fiscaliza a los patronos en cuanto sus obligaciones como agente de retención del Impuesto sobre la Renta de conformidad con la ley? Si su respuesta es afirmativa ¿Cómo lo realiza?

El objetivo de esta pregunta era cuantificar a los patronos, que SAT fiscaliza, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de éstos, de conformidad con la ley. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los trabajadores (4).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|---|--------------------------|
| 1 | 1. Se realiza de manera aleatoria, la SAT solicita el | 2 |

| | | |
|----------------------|---|----------|
| | expediente completo de algunos trabajadores y luego determina los salarios de acuerdo a las planillas reportadas por el patrono, realiza los cálculos correspondientes y determina si se está reteniendo o si lo que se está reteniendo es correcto | |
| 2 | 1. SAT, notifica a los agentes de retención por los medios que estime pertinente, que deben informar de sus actividades afectas generadoras de tributos, exentas o efectuadas con terceros en forma electrónica, con determinada periodicidad | 1 |
| 3 | 1. Los supervisores de SAT constantemente realizan auditorias. | 1 |
| Entrevistados | | 4 |

Del resultado obtenido de las entrevistas realizadas, la investigadora no logró cuantificar a los patronos que SAT fiscaliza, toda vez, que existe falta de conocimiento en los trabajadores sobre la fiscalización y esto se evidencia en las respuestas de los asalariados, sin embargo, la investigadora considera que los diplomados que la SAT imparte a los trabajadores puede contribuir a que exista más conocimiento por los contribuyentes, a qué debe fiscalizar SAT.

Pregunta 6

¿Usted tiene conocimiento, si la Administración Tributaria, fiscaliza a los trabajadores en cuanto sus obligaciones como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de conformidad con la ley? Si, su respuesta es afirmativa ¿Cómo lo realiza?

El objetivo de esta pregunta era cuantificar a los trabajadores, que la SAT, fiscaliza en cuanto sus obligaciones tributarias, que éste tiene como contribuyente del ISR de conformidad con la LEY. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los trabajadores (4).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 1 | 1. La SAT notifica a los contribuyentes que deben informar de sus actividades afectas generadoras de tributos; | 1 |
| 2 | 1. Notifica requiriendo información, luego revisan la información entregada y verifican que se esté cumpliendo con la normativa, si se cumple simplemente emiten un acta informan que se hizo una visita de campo y no se encontró ningún hallazgo, en caso contrario, envían pliego de ajuste en audiencia al contribuyente | 1 |
| 3 | 1. SAT la realiza a los trabajadores con la revisión de planilla de IVA y los documentos de soporte que éstos adjuntan | 1 |
| Entrevistados | | 4 |

La investigadora considera que de la muestra entrevistada, SAT no fiscaliza al trabajador. Y que para los trabajadores una forma de fiscalizar es el método aleatorio o al ser presentadas las planillas de IVA que se adjunta al ISR.

4.2.3 Entrevista dirigida a profesionales de la SAT

Pregunta 1

¿Las obligaciones del patrono como agente de retención que regulaba la Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto No.26-92 y sus reformas) fueron modificadas en la Ley de Actualización Tributaria, libro I (Decreto No.10-2012 del Congreso)? Si su respuesta es afirmativa ¿Qué modificación recuerda?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los profesionales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de SAT, en cuanto a las obligaciones tributarias del patrono como agente de retención que regulaba la Ley del ISR, y las incorporadas y modificadas en la LEY. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los profesionales (4).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|------------------------|-------------------|
| 1 | 2. La base imponible; | 4 |
| Entrevistados | | 4 |

Del resultado obtenido en general se evidencia que los profesionales manifestaron que únicamente fue modificada la base imponible. Sin embargo, la investigadora no logró establecer cuáles fueron las modificaciones entre ambas normas, así también difiere de la respuesta obtenida de los profesionales, toda vez, que del análisis de la LEY, se establece que existen otras modificaciones adicionales al monto de la base imponible, tales como el tipo impositivo, eliminación de algunas deducciones, monto del crédito fiscal, obligación del agente de retención de elaborar la proyección anual del asalariado.

Pregunta 2

Si la respuesta anterior es afirmativa, ¿Considera que las modificaciones que contiene la nueva regulación facilitan las obligaciones del agente de retención (patrono)? ¿Por qué?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los profesionales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de SAT, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias por las modificaciones incorporadas en la LEY. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el veinticinco por ciento (1). Y el setenta y cinco por ciento (3) respondió de manera negativa. A continuación, se describen las diversas respuestas de los profesionales:

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 1 | 1. Las deducciones que fueron eliminadas del crédito fiscal | 1 |
| 2 | 1. Se establecen más obligaciones y requisitos al patrono, otorgándole por ende un rol con más obligaciones, lo cual no facilita el cumplimiento de las mismas | 3 |
| Entrevistados | | 4 |

De los entrevistados la mayoría manifiesta que la función del patrono como agente de retención, regulada en la LEY, no facilita las obligaciones de éste, porque en la categoría de rentas del trabajo se contemplan más obligaciones para el patrono. Sin embargo, la investigadora difiere con el resultado obtenido y coincide con el profesional de SAT que manifestó que la función del patrono en su calidad de agente de retención se ha facilitado y puede ser por lo siguiente: 1) eliminación de algunas deducciones; 2) las diversas categorías de rentas se encuentran más ordenadas; y 3) SAT ha creado diversos diplomados respecto a los asalariados, lo cual podría contribuir a hacer más amplio el conocimiento del tema.

Pregunta 3

¿Qué obligaciones tiene el agente de retención (patrono) en las rentas del trabajo en relación de dependencia de conformidad con la ley?

El objetivo de esta pregunta era analizar si los profesionales de la SAT, conocen las obligaciones que tiene el agente de retención (patrono) en las rentas del trabajo en relación de dependencia de conformidad con la ley. A continuación, se describen las respuestas de los profesionales:

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 1 | 1. Hacer el cálculo y retener el impuesto a los empleados y luego enterarlo al fisco en el plazo regulado en la ley. | 1 |
| 2 | 1. Entregar constancias de retención a los trabajadores; 2) Liquidar y devolver las cantidades que retuvo en exceso; 3) Presentar declaración jurada de las retenciones practicada a los trabajadores y 4) Realizar declaraciones proyectadas y definitivas. | 3 |
| Entrevistados | | 4 |

Analizando el resultado obtenido, la investigadora considera que los asesores de SAT, tienen conocimiento general de las obligaciones que el patrono tiene en su calidad de agente de retención. No obstante, considera que los plazos que el agente de retención tiene para cumplir las obligaciones tributarias que regula la LEY, son relevantes porque si éste las cumple de forma extemporánea, SAT sancionará al agente de retención.

Pregunta 4

¿Qué obligaciones tiene el trabajador en las rentas del trabajo en relación de dependencia de conformidad con la ley?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los profesionales de la SAT, en cuanto a las obligaciones tributarias que tiene el trabajador de conformidad con la LEY. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el cien por ciento de los profesionales (4).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 1 | 1. Si el patrono en su calidad de agente de retención, no entera el impuesto al fisco, el trabajador deberá informar inmediatamente a SAT. | 1 |
| 2 | 1. Presentar declaración jurada, cuando el agente de retención lo haya omitido o dejado de realizar la retención; | 1 |
| 3 | 1. Pagar el impuesto que le corresponde de acuerdo al nivel de sus ingresos. | 2 |
| Entrevistados | | 4 |

De las respuestas de los entrevistados, se logró analizar que la mayoría de los asesores de SAT, maneja la LEY en cuanto a las obligaciones del trabajador en las rentas del trabajo. Sin embargo, ningún asesor manifestó que es obligación del trabajador que tenga más de un patrono, informar a ambos patronos, para que el empleador que más le acredita le retenga el impuesto que corresponda.

Pregunta 5

¿Qué clase de fiscalización realiza la Administración Tributaria a los patronos respecto las rentas del trabajo en relación de dependencia?

El objetivo de esta pregunta era analizar las clases de fiscalización que la SAT realiza a los patronos respecto las rentas del trabajo en relación de dependencia. Siendo las respuestas, las que se describen a continuación:

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|------------------|--|-------------------|
| 1 | 1. Fiscalización puede ser de gabinete o de campo; | 1 |

| | | |
|----------------------|---|----------|
| 2 | 1. Verifican que se cumpla con la retención de los empleados y los formularios donde evidencia que entero esa retención al fisco; | 2 |
| 3 | 1. Depende del alcance de la auditoria | 1 |
| Entrevistados | | 4 |

La investigadora logró analizar con las respuestas obtenidas en esta entrevista, que solo un asesor, manifestó las clases de fiscalizaciones que la SAT realiza, siendo estas: 1) Gabinete (auditores de SAT le hacen una notificación con una nota o un requerimiento al contribuyente solicitando se presenten a las oficinas de SAT para llevar la papelería que le requirieron); 2) Campo, cuando los auditores de SAT se presenten a los establecimientos comerciales a realizar la fiscalización.

Pregunta 6

¿Legalmente qué procede, si el patrono en su calidad de agente de retención en las rentas del trabajo, no le retiene al trabajador de conformidad con la ley?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los profesionales de la SAT, en cuanto a las infracciones tributarias del agente de retención, que no retenga el ISR de conformidad con la LEY.

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|--|--------------------------|
| 1 | 1. El trabajador es el responsable. | 3 |
| 2 | 1. El empleado debe pagar en forma directa el impuesto y si no lo realiza, SAT al fiscalizar puede ajustar al patrono como responsable solidario por no haber cumplido con la retención a menos que éste | 1 |

| | | |
|----------------------|---|----------|
| | demuestre que el empleado pago en forma directa | |
| Entrevistados | | 4 |

Del resultado obtenido la investigadora no logro el objetivo, toda vez, que los entrevistados manifestaron que si el patrono en su calidad de agente de retención no le retiene al trabajador el ISR, es obligación del trabajador presentar declaración jurada anual ante la SAT y pagar el impuesto respectivo.

Se difiere con el resultado obtenido, por lo siguiente: 1) Lo cuestionado era que procedía legalmente, si el agente de retención no le retiene al trabajador, por lo que ha de considerarse lo que al respecto, establece el Código Tributario en relación a las infracciones y sanciones. 2) La LEY, establece que, si el patrono en su calidad de agente de retención, no le retiene al trabajador, es obligación del trabajador presentar ante SAT declaración jurada anual y simultáneamente pagar el impuesto, dentro del plazo de los tres primeros meses del año siguiente al período que se liquida, de conformidad con el artículo 84 del Código Tributario.

4.2.4 Entrevista dirigida a asesores tributarios

Pregunta 1

¿Las obligaciones del patrono como agente de retención que regulaba la Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto No. 26-92) fueron modificadas en la Ley de Actualización Tributaria, libro I (Decreto No. 10-2012 del Congreso)? Si su respuesta es afirmativa. ¿Qué modificación recuerda?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los asesores tributarios, respecto a las obligaciones tributarias del agente de retención que regulaba la Ley del ISR (Decreto No. 26-92) y las contempladas en la LEY (Decreto No. 10-2012). Esta

pregunta la respondieron de manera afirmativa el cincuenta por ciento de los asesores (2). Siendo las respuestas las que se describen a continuación:

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|---|--------------------------|
| 1 | 1. Las modificaciones son más obligaciones formales en cuanto a la determinación de la retención mensual, al haber modificado los gastos deducibles, esto incremento el monto de la retención a practicar | 2 |
| 2 | 1. Se modifico la gestión previa al acto de retención y los porcentajes | 1 |
| Entrevistados | | 3 |

De los entrevistados la mayoría coincide que si se dieron modificaciones en la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, siendo derogada por la LEY y que estas modificaciones, son la base imponible y el tipo impositivo.

Sin embargo, el objetivo de esta pregunta no se obtuvo, toda vez, que ninguno de los entrevistados, hizo alusión sobre las obligaciones modificadas en las rentas del trabajo.

Pregunta 2

Si su respuesta anterior es afirmativa, ¿Considera que las modificaciones que contiene la nueva regulación facilitan las obligaciones del agente de retención? ¿Por qué?

El objetivo de esta pregunta era analizar si los asesores tributarios, que emiten opiniones o realizan defensas tributarias, consideran que las modificaciones que contiene la nueva regulación facilitan las obligaciones del agente de retención. Siendo las respuestas, las que se describen a continuación:

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|---|-------------------|
| 1 | 1. Se facilitan las obligaciones del patrono como agente de retención, porque se elimina la posibilidad de proyectar gastos deducibles por varios conceptos que anteriormente disminuían la retención y que al finalizar el período fiscal y no haberse incurrido ponían en situación difícil al patrono, quien muchas veces debía asumir el impuesto del empleado y corría el riesgo de no recuperarlo, siendo importante la eliminación del crédito fiscal por IVA. | 2 |
| 2 | 1. No se facilitan. | 1 |
| Entrevistados | | 3 |

El resultado obtenido de los entrevistados, es que la mayoría manifestó que las obligaciones del patrono en su calidad de agente de retención reguladas en la LEY, si facilitan el cumplimiento de éste. La investigadora, coincide con los asesores que manifestaron que las obligaciones del patrono en su calidad de agente de retención, facilita la función que éste realiza, por las razones siguientes: 1) La eliminación de algunas deducciones, 2) La forma más ordenada de las rentas del trabajo en relación de dependencia en esta Ley, sin embargo, la investigadora difiere con la manifestación del asesor, que argumento que anteriormente el patrono asumía el impuesto del empleado y la supuesta eliminación del crédito fiscal por IVA, toda vez, que esto no era así en la normativa anterior.

Pregunta 3

¿Qué procede legalmente, si el patrono en su calidad de agente de retención, no le retiene y/o le retiene incorrectamente al trabajador cuando le paga, en las rentas del trabajo en relación de dependencia de conformidad con la ley?

El objetivo de esta pregunta era analizar el manejo legal de los asesores tributarios, en cuanto ha como proceder, si el agente de retención, no le retiene y/o le retiene incorrectamente al trabajador de conformidad con la LEY. Siendo las respuestas, las que se describen a continuación:

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|----------------------|--|-------------------|
| 1 | 1. El patrono es solidario responsable, y como tal debe asumir el pago si el fisco lo requiere | 2 |
| 2 | 1. El trabajador debe de presentar ante SAT la declaración definitiva anual, sin perjuicio de las responsabilidades en que podría haber incurrido el patrono como agente de retención. | 1 |
| Entrevistados | | 3 |

Del resultado obtenido la investigadora concluye, que únicamente un asesor maneja legalmente cómo proceder, si el agente de retención no retiene y/o retiene incorrectamente las rentas del trabajo al trabajador. Sin embargo, difiere con los entrevistados, que manifestaron que el patrono es solidario responsable, esto porque pueda darse el supuesto que el trabajador omita informarle al agente de retención que le acredita la mayor remuneración anual, que tiene otro patrono esto con el fin de pretender gozar de las deducciones que contempla las rentas del trabajo.

Pregunta 4

¿Ha tenido casos de ajustes al agente de retención (patrono) por rentas del trabajo en relación de dependencia por no haber cumplido con retener y/o retener incorrectamente al trabajador de conformidad con la ley vigente en su momento? Si su respuesta es afirmativa ¿Por qué se le formulo el ajuste a ese patrono?

El objetivo de esta pregunta era cuantificar los casos de ajustes con respecto al agente de retención (patrono) por rentas del trabajo por no haber cumplido con retener y/o retener incorrectamente al trabajador de conformidad con la ley. Esta pregunta la respondieron de manera afirmativa el setenta y cinco por ciento de los asesores (3).

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|---|--------------------------|
| 1 | 1. Se formulo el ajuste al patrono, por retenciones incorrectas en el caso de salario variable, que el empleado liquido correctamente en la declaración final, pero a criterio fiscal generaron obligación de pago de intereses por los meses en que se debió pagar y la fecha en que se pago | 1 |
| 2 | 1. SAT ha pretendido cuestionar como gastos no deducibles debido a la falta de constancia de retención. | 1 |
| 3 | 1. No sabe. | 1 |
| Entrevistados | | 3 |

De las respuestas obtenidas no se logró cuantificar los casos de ajuste, toda vez, que de los entrevistados solo uno indico haber tenido un caso en el cual el agente de retención fue sancionado. La investigadora, considera que con las modificaciones de las rentas del trabajo, en la LEY, al patrono se le ha facilitado la determinación del impuesto y por ende, los asesores no hicieron alusión a casos de ajuste al patrono en su calidad de agente de retención.

Pregunta 5

¿Cuáles son las sanciones que se aplican con más frecuencia con respecto al agente de retención (patrono) por incumplimiento del Impuesto sobre la Renta en relación a las rentas del trabajo en relación de dependencia?

El objetivo de esta pregunta era cuantificar las sanciones que se aplican con más frecuencia con respecto al agente de retención (patrono) por incumplimiento del ISR en relación a las rentas del trabajo en relación de dependencia.

| No. de respuesta | Categoría de respuesta | No. de frecuencia |
|-------------------------|---|--------------------------|
| 1 | 1. Las sanciones que se aplican son multas por retención incorrecta de tributos y cobro de intereses y al ser sancionado seria en calidad de agente de retención artículos 91 y 94.7 del Código Tributario. | 3 |
| Entrevistados | | 3 |

Del resultado de los entrevistados, se considera que la sanción más aplicada al patrono en su calidad de agente de retención es la multa. Se agrega que el Código Tributario establece cuales son los supuestos en que puede incurrir el patrono, para que se le apliquen tales sanciones.

Pregunta 6

¿Ha tenido algún caso en que se haya formulado un ajuste, donde haya surgido conflicto entre la ley laboral y la tributaria en cuanto a las obligaciones del patrono en su función de agente de retención? Si su respuesta es afirmativa. Por favor, mencione algún ejemplo:

El objetivo de esta pregunta era cuantificar los casos en que se haya formulado un ajuste, donde haya surgido conflicto entre la ley laboral y la tributaria en cuanto a las obligaciones del patrono en su función de agente de retención. Esta pregunta la respondieron de manera negativa el cien por ciento de los asesores (4).

De la pregunta anterior, ninguno de los entrevistados manifestó haber tenido algún caso de ajuste al trabajador por conflicto entre la ley laboral y la tributaria en cuanto a las obligaciones del patrono en su función de agente retención. Sin embargo, manifestaron haber tenido conocimiento de casos donde si ha existido tal controversia, agrega la investigadora que el conflicto de la aplicación de ambas normativas, se suscita en los Juzgados en materia laboral.

4.3 Resultados

En resumen, en las rentas del trabajo en relación de dependencia el patrono en su calidad de agente de retención y el trabajador en su calidad de contribuyente de conformidad con la ley, tienen diversas obligaciones tributarias, estableciéndose que el más afectado puede ser el patrono. El análisis de los resultados fue revisar de acuerdo a lo regulado en el Código Tributario, la LEY y su REGLAMENTO, respecto a esta categoría de renta, haciendo una descripción de la renta del trabajo en sí, las bases de recaudación, sujeto pasivo, exenciones, deducciones y otros.

La investigación se inició con la pregunta ¿Cuál es el alcance de la responsabilidad del agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia?: Y al concluir ésta, respecto a cuál es el alcance de la responsabilidad del agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia, se señala:

El Código Tributario en el artículo 29 establece que efectuada la retención, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido, es el agente de retención en las rentas del trabajo, es decir el patrono o pagador: Esta norma legal desarrolla en general las obligaciones del agente de retención. Sin embargo, para el caso en concreto de la función del agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia, es la LEY, título III, la que desarrolla las obligaciones y responsabilidades que el patrono asume frente al trabajador y la SAT.

De lo analizado en la Ley y el resultado obtenido, se describen las obligaciones del patrono, en su función de agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia, siendo en resumen estas:

1. Al inicio de cada año, es decir 01 de enero, el patrono debe efectuar una proyección de la renta neta del empleado con el fin de proyectar un estimado del ISR a pagar anualmente, si procede retención el patrono debe entonces dividir la proyección del ISR determinado dentro de los 12 meses del año.
2. Todos los meses debe presentar declaración jurada de las retenciones practicadas y pagar el impuesto ante la Administración Tributaria, así como reportar la cantidad de empleados a los que les omitió realizar la retención. El impuesto se declara ante la Administración Tributaria en el formulario SAT 1331 (vigente a la fecha de análisis) dentro de los primeros diez días hábiles inmediatos siguientes del mes en que se retuvo, de conformidad con el artículo 80 del Código Tributario.
3. El patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia está obligado a presentar la constancia de retención mensual al empleado dentro de los primeros diez días inmediatos siguientes en que presente la declaración de ISR ante la Administración Tributaria, en caso contrario el contribuyente puede informar a la Administración Tributaria de que no le fue entregada la constancia correspondiente y el patrono como agente de retención ser sancionado con una multa por parte del fisco. Ello de acuerdo a lo regulado en el artículo 78 de la LEY. La constancia de retención mensual debe contener como mínimo: Número de Identificación Tributaria del patrono y del trabajador, la renta acreditada o pagada y el monto retenido.
4. Si el empleado inicia relación laboral en un año calendario ya avanzado está obligado a presentarle al patrono la constancia de retención del ex patrono.
5. Si al finalizar el período fiscal, el patrono ha retenido de más al contribuyente deberá devolverle las sumas retenidas dentro de los primeros dos meses del año calendario siguiente por los medios que disponga la Administración Tributaria.

6. En la liquidación definitiva de ISR por rentas del trabajo, aun cuando el contribuyente se retirara de la empresa antes de concluir el año fiscal, el patrono como agente de retención debe devolverle la retención en exceso o bien hacerle la retención restante de acuerdo con los ingresos definitivos, percibidos durante el período fiscal que trabajo.
7. Informe anual de liquidaciones y devolución de lo retenido en exceso debe ser presentada por el patrono, durante los dos primeros meses del año inmediato siguiente de concluido el año fiscal y hasta ese momento concluye el proceso de retenciones de un período por parte del patrono. Cabe señalar que es importante tener toda la papelería archivada y en orden por cualquier revisión fiscal que pueda surgir por parte de la Administración Tributaria.

CONCLUSIONES

1. La LEY, regula de forma más ordenada y organizada las categorías de rentas que el legislador consideró para la recaudación del ISR, siendo una de estas las rentas del trabajo, tema sobre el que giró esta investigación.
2. En la LEY, en el apartado de la rentas de trabajo ya no se incluyen todos los beneficios que tenían los trabajadores en la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2012. La eliminación de algunas deducciones sin devolución para determinar la renta imponible del trabajador, vino a facilitar la obligación fiscal del patrono como agente de retención.
3. El patrono y/o sus representantes como agente de retención en el ISR de las rentas del trabajo, están obligados a conocer el proceso que debe seguir para efectuar la retención del impuesto al trabajador desde el inicio hasta la finalización de su relación laboral. El Código Tributario establece las infracciones y sanciones, si los sujetos pasivos incumplen con las obligaciones tributarias.
4. Con el presente trabajo se logra dar una guía tanto al patrono como a los que le apoyan en las funciones de agente de retención, lo cual ayudará a evitar las sanciones e infracciones tributarias, sin implicar que los obligados puedan alegar ignorancia de la LEY o reformas de las leyes tributarias.
5. Por los constantes cambios a las leyes tributarias, es necesario que los patronos capaciten constantemente a sus representantes, contadores y otros, en el tema de las rentas del trabajo para cumplir con las obligaciones tributarias, que establece el Código Tributario, la LEY y otras leyes tributarias y así evitar sanciones por parte de la SAT para el patrono o el contribuyente.

RECOMENDACIONES

1. Es imprescindible que el patrono, que cuenta con personal dependiente y que funge como agente de retención en las rentas de trabajo, se encuentre debidamente capacitado pues en la práctica se logró observar que:
 - a) Algunos patronos no entregan a sus ex trabajadores la constancia de retención al finalizar su relación laboral y esto se debe a la falta del manejo en el tema. Situación que afecta principalmente al fisco, pues la recaudación puede ser menor derivado de que al finalizar el periodo de imposición no se reportan a la SAT todos los ingresos del contribuyente.
 - b) La no entrega de constancias de retención mensual a cada empleado por parte del agente de retención puede implicar sanción fiscal para el patrono. Una forma de evitar esto es modificar las boletas de pago de sueldos y salarios con los requerimientos mínimos como agregarle NIT del patrono y contribuyente y razón social del patrono así como nombre completo del contribuyente o empleado. Con esto la boleta de pago pasa a ser a la vez una constancia de retención del ISR.
2. Que la SAT continúe implementando diplomados del tema para capacitar a los agentes de retención y/o sus representantes y así se mejore la recaudación tributaria de las rentas del trabajo.
3. El presente trabajo será de utilidad para toda persona que no tenga conocimiento del tema de rentas de trabajo y necesite una guía del procedimiento, siendo los más beneficiados el contribuyente como el agente de retención, por lo que se recomienda su lectura como material de apoyo para un mejor manejo del tema.
4. Que se incentive al patrono en su calidad de agente de retención, para que del monto total que recaude del ISR en las rentas del trabajo, obtenga un crédito fiscal del 5%.

5. Que el Organismo Legislativo a través del Congreso de la República de Guatemala, reforme el Código Tributario en el apartado de infracciones tributarias, toda vez, que no regula infracción cuando el trabajador no informa al agente de retención que tiene otro patrono, cuyos ingresos constituyen también rentas del trabajo.

REFERENCIAS

1. Bibliográficas:

- 1.1. Albareda, José Daniel. *Conozca sus nuevas obligaciones fiscales. Impuesto sobre la renta*. Ediciones Universales, 1960.
- 1.2. Amatucci, Andrea, Director, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Segundo, Editorial Temis, S.A., Bogotá, Colombia, 2001.
- 1.3. Ayala Espino, José. *Instituciones para mejorar el desarrollo, un nuevo pacto social para el crecimiento y el bienestar*. México, Fondo de Cultura Económica, 2003.
- 1.4. Berliri, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Volumen I, editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1964.
- 1.5. Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho tributario, parte general y legislación Española*. 2ª edición. Barcelona, Ariel, 1976.
- 1.6. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*. México, Limusa, 1998.
- 1.7. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1978.
- 1.8. Díaz Vasconcelos, Luis Antonio. *El Impuesto sobre la Renta: estudio histórico-jurídico-fiscal, sobre la teoría, la historia y las vicisitudes para la emisión de la ley del Impuesto sobre la Renta*. Tipografía Nacional de Guatemala, 1966.
- 1.9. Falcao, Amílcar de Araújo. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1964.
- 1.10. Flores Valeriano, Enrique. *El Impuesto sobre la Renta, doctrina, legislación y práctica*. Universidad de Texas, Editorial Universitaria Centroamericana, 1984.
- 1.11. Flores Polo, Pedro. *Tributaria '97 legislación, comentario, doctrina y jurisprudencia*. Ediciones Marsol. Perú. 1997.
- 1.12. Flores Rendón, Martha Patricia, *El régimen fiscal de salarios*. Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Económicas y Administrativas -tesis de grado maestría en impuestos. Noviembre de 2009.

- 1.13. García Belsunce, Horacio, Director, *Tratado de Tributación*, Tomo I, Volumen 2, Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina.2003.
- 1.14. García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*. Tomo II parte general. 2ª ediciones Depalma. Buenos Aires. 2000.
- 1.15. García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Barcelona. 2000.
- 1.16. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen I 6ª edición, Ediciones Depalma. Buenos Aires.1997.
- 1.17. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen II 6ª edición, Ediciones Depalma, 1997.
- 1.18. González García, Eusebio, González, Teresa, *Derecho Tributario*, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 2005.
- 1.19. Irriarte Carrasco, Hugo. *Derecho fiscal I aspectos generales de las contribuciones e impuestos federales. 6ª edición*. Universidad Nacional Autónoma de México IURE editores.
- 1.20. Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.
- 1.21. Juano, Manuel de. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo II. Segunda edición. Ediciones Molachino. Rosario, Argentina. 1971.
- 1.22. Lobato Rodríguez, Raúl. *Derecho fiscal*. 2ª edición. Colección textos jurídicos universitarios. Universidad Nacional Autónoma de México. 1998.
- 1.23. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Ediciones Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1977.
- 1.24. Martín, José María. *Principios de derecho tributario argentino*. Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires.1978.
- 1.25. Martín, José María. *Derecho tributario general*. Ediciones Depalma, Buenos Aires .1995.
- 1.26. Martínez López, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*. cuarta edición. segunda reimpresión. ediciones contables y administrativas, s.a. México, D.F. 1976.

- 1.27. Matus Benavente, Manuel. *Finanzas Públicas*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile. 1952.
- 1.28. Meléndez Amado, Olga María. *Principios tributarios en la legislación guatemalteca*. Universidad Rafael Landívar. Guatemala. 1989.
- 1.29. Mehl, Lucien. *Elementos de ciencia fiscal*. Bosch, casa editorial, Barcelona 1964.
- 1.30. Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Fundamentos financieros, finanzas públicas, sistema financiero de la República de Guatemala*. Primera edición tomo I. Ciudad de Guatemala. 2006.
- 1.31. Morales, Ana Maritza, Menaldo Escobar, Rolando. *Relación Estado-Contribuyente*- Ensayo Universidad Rafael Landívar. Guatemala. Flacso, 2000.
- 1.32. Paz, Saúl Osorio. *Los determinantes del atraso tributario en Guatemala*. Editorial Universitaria. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2004.
- 1.33. Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Décimo Tercera Edición, Thomson Civitas, Madrid, España, 2003.
- 1.34. Porras y López, Armando. *Curso de Derecho Fiscal*. Aspectos jurídicos y contables. 6ª edición. Impreso en México. 1977.
- 1.35. Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel y Tejerizo López, José Manuel, *Curso de Derecho Financiero Tributario*, Madrid, España, Editorial Tecnos, 1996.
- 1.36. Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho, Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*. Editorial de derecho financiero. Madrid. 1962.
- 1.37. Santiago de León, Erick Gustavo. *Derecho Tributario*. Imprenta Rodríguez, 1ª edición. Guatemala. 2006.
- 1.38. Schmolders, Gunter, *teoría general de impuestos*, Madrid, 1962.
- 1.39. Soler, Osvaldo H, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2002.
- 1.40. Spila García, Rubén. *Principios de Derecho Procesal Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1978.
- 1.41. Usera, Gabriel de. *Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes*. Segunda edición. Ediciones Aguilar. Madrid 1954.

- 1.42. Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. 2ª edición. Editorial Depalma, 2004.
- 1.43. Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, *Derecho Financiero y Tributario*, Argentina, Ediciones Depalma, 1997.
- 1.44. Wisecarber, Daniel, *Impuestos de Guatemala, mayor recaudación y progresividad global*. Guatemala, La Comisión, 1999.

2. Normativas:

- 2.1. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. Y su interpretación por la Corte de Constitucionalidad.
- 2.2. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 2-89, *Ley del Organismo Judicial*.
- 2.3. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 1441, *Código de Trabajo de la República de Guatemala*.
- 2.4. Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus reformas*. Decreto 6-91.
- 2.5. Congreso de la República de Guatemala. *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Decreto 1-98.
- 2.6. Congreso de la República de Guatemala. *Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y su Reglamento*. Decreto número 20-2006.
- 2.7. Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Actualización Tributaria Libro I del Impuesto sobre la Renta*, Decreto 10-2012.
- 2.8. Congreso de la República de Guatemala, *Ley Nacional de Aduanas*, Decreto 14-2013.
- 2.9. Congreso de la República de Guatemala, *reformas al Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República De Guatemala y sus Reformas; a La Ley De Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; y, a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel*

Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de La República De Guatemala. Decreto 19-2013.

2.10. Ministerio de Finanzas Públicas. *Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto sobre la Renta. Acuerdo Gubernativo número 213-2013.*

3. Electrónicas:

3.1. Superintendencia de Administración Tributaria <http://www.sat.gob.gt/>. Fecha de la consulta 03 de junio del 2013.

3.2. http://www.javeriana.edu.co/juridicas/pub_rev/documents/8.ClaudiaMontoya.pdf. Fecha de la consulta 27 de noviembre de 2013.

3.3. Ministerio de Finanzas www.minfin.gob.gt. Fecha de la Consulta 15 de abril de 2014.

3.4. Congreso de la República de Guatemala. www.congreso.gob.gt. Fecha de Consulta 15 de abril de 2014.

3.5. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales www.icefi.org Fecha de la consulta 15 de abril de 2014.

3.6. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. www.ciat.org Fecha de Consulta: 28 de abril de 2014.

3.7. Academia de Geografía e Historia de Guatemala. <http://www.academiageohist.org.gt/>. Fecha de Consulta: 28 de abril de 2014.

3.8. Prensa Libre. www.prensalibre.com. Fecha de Consulta: 28 de abril de 2014.

3.9. <http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Acuerdos-de-Paz/40.pdf>. Fecha de consulta: 25 de mayo de 2014.

4. Otras:

4.1 *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas / Comisión Económica para América Latina y el Caribe/.*

- 4.2. División de Desarrollo Económico “*La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala*”, Santiago de Chile, julio de 2009.
- 4.3 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *Historia de la tributación en Guatemala: desde los mayas hasta la actualidad*. Guatemala 2009.
- 4.4 Breve Historia Económica de Guatemala del siglo XX. Academia de Geografía e Historia de Guatemala. Agosto de 2011.
- 4.5 Osorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Editorial Heliasta.