

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Económicas
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría



Análisis de las rentas de trabajo reguladas en el decreto 10-2012 (Ley de Actualización Tributaria) y sus inconsistencias en la determinación de la base imponible
(Tesis de Licenciatura)

Heriberto Aridel Cifuentes Barrios

Mazatenango, Suchitepéquez, abril 2018

Análisis de las rentas de trabajo reguladas en el decreto 10-2012 (Ley de Actualización Tributaria) y sus inconsistencias en la determinación de la base imponible
(Tesis de Licenciatura)

Heriberto Aridel Cifuentes Barrios

Lic. Luis Fernando Santizo Corado (**Tutor**)

M.Sc. Edna Miranda de Juárez (**Revisora**)

Mazatenango, Suchitepéquez, abril 2018

Autoridades de Universidad Panamericana

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

Autoridades Facultad de Ciencias Económicas

M.A. Ronaldo Antonio Girón Díaz

Decano

MSc. Elma Lorena Porras Osorio

Coordinadora Sede Mazatenango

Mazatenango, Suchitepéquez, 25 de noviembre de 2017

Señores

Facultad de Ciencias Económicas

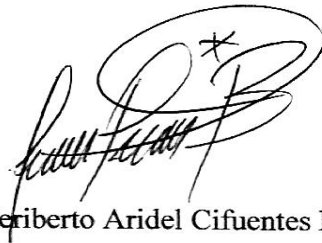
Universidad Panamericana

Presente.

Por este medio doy fe que soy autor de la tesis titulada “Análisis de las rentas del trabajo reguladas en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y sus inconsistencias en la determinación de la base imponible” y confirmo que respeté los derechos de autor de las fuentes consultadas y consigné las citas correspondientes.

Acepto la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura y para efectos legales soy el único responsable del contenido del presente trabajo.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'P' with a star above it, and a series of horizontal strokes below it.

Heriberto Aridel Cifuentes Barrios

Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría

Camé No.: 2017015

**REF.: C.C.E.E.L.CPA. -PS.06-2018
SEDE MAZATENANGO**

**LA DECANATURA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
GUATEMALA, 17 DE MARZO DEL 2018
ORDEN DE IMPRESIÓN**

Tutor: Licenciado Luis Fernando Santizo Corado
Revisor: M.Sc. Edna Miranda de Juárez
Carrera: Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría

Tesis titulada: Análisis de las rentas de trabajo reguladas en el decreto 10-2012 "Ley de Actualización Tributaria" y sus inconsistencias en la determinación de la base imponible.

Presentada por: Heriberto Aridel Cifuentes Barrios

Decanatura autoriza la impresión, como requisito previo a la graduación profesional.

En el grado de: Licenciado



M.A. Ronaldo Antonio Girón Díaz
Decano
Facultad de Ciencias Económicas



Licenciado en Contaduría Pública y Auditoría
Colegiado 2418
luisfersantizo@hotmail.com
4272-7919

Mazatenango, Suchitepéquez 25 de Noviembre de 2,017

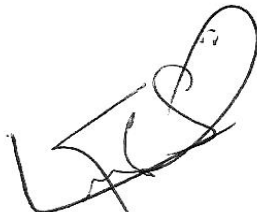
Señores:
Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Panamericana,
Presente.

Estimados Señores:

En relación al trabajo de tesis con el tema “**Análisis de las rentas de trabajo reguladas en el decreto 10-2012 (Ley de Actualización Tributaria) y sus inconsistencias en la determinación de la base imponible**” Realizado por Heriberto Aridel Cifuentes Barrios, carné No. 201701588 estudiante de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, he procedido a la tutoría del mismo, observando que se cumple con los requerimientos establecidos en reglamentación de la Universidad Panamericana.

De acuerdo a lo anterior, considero que el informe cumple con los requisitos para continuar con los procesos correspondientes, por lo tanto doy dictamen de aprobado al tema desarrollado con una nota de Ochenta y dos (**82**) puntos de 100.

Al ofrecerme por cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.


Lic. Luis Fernando Santizo Corado
Colegiado N° 2418

Lic. Luis Fernando Santizo Corado
Colegiado N° 2418

Guatemala, 3 de enero de 2018

Señores
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Panamericana
Presente

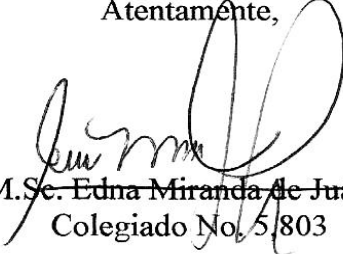
Estimados señores:

En relación al trabajo de tesis titulada “**Análisis de las Rentas de Trabajo reguladas en el decreto 10-2012 (Ley de Actualización Tributaria) y sus inconsistencias en la determinación de la base imponible**” realizado por Heriberto Aridel Cifuentes Barrios, carné No. 201701588, estudiante de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, he procedido a revisión del mismo, haciendo constar que cumple con los requerimientos de estilo establecidos en la reglamentación de Universidad Panamericana.

De acuerdo con lo anterior, extiendo por este medio dictamen de aprobado.

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.

Atentamente,



M.Sc. Edna Miranda de Juárez
Colegiado No. 5,803

Dedicatoria

A Dios

Por haberme dado la vida, por otorgarme salud, paciencia y Por sabiduría para poder lograr mis objetivos.

A Mis Padres

Reginaldo Aridel Cifuentes Hernández y Flor de María Barrios Bámaca, por su apoyo incondicional, comprensión, cariño, consejos y motivación brindados durante el transcurso de mi vida.

A Mis Hermanos

Daniel, Esdras, Brandon, Anahí e Isaí por esos momentos de felicidad que hemos pasados juntos, por acompañarme y por brindarme su apoyo para que yo pudiera alcanzar mis metas.

A Mi Esposa

Yosi Analy Gutiérrez Rodas, por haber llenado mi vida de felicidad; me ha motivado a culminar mi carrera universitaria y apoyado en todo momento.

A Mi Hija

Ariana Analy Cifuentes Gutiérrez, por ser mi fuente de inspiración y mi más grande y bello regalo del Creador.

A Mis Compañeros de Estudio

Por el apoyo, la motivación que nos brindamos entre nosotros en esas incontables noches de desvelo que pasamos durante el transcurso de nuestra carrera universitaria, fueron y serán una parte muy importante en mi vida tanto profesional como personal. En especial Anna, Hermes, Joel, Filman, Armando, Werner, Chang, Michelle, Ramiro, Julio, Jose María y Mario.

A Mi Tutor

Lic. Luis Fernando Santizo, por el tiempo dedicado, por compartirme sus conocimientos y sabiduría, por sus correcciones y motivación brindada durante el transcurso del Programa ACCA

Contenido

	Página
Resumen	i
Introducción	ii
Capítulo 1: Marco contextual	
1.1 Antecedentes	1
1.2 Planteamiento del problema	1
1.3 Pregunta de investigación	3
1.4 Justificación del problema	3
1.5 Objetivos de la investigación	4
1.5.1 Objetivo general	4
1.5.2 Objetivos específicos	4
1.6 Alcances y límites de la investigación	4
Capítulo 2 Marco Teórico	6
Capítulo 3 Marco metodológico	
3.1 Tipo de investigación	32
3.2 Sujetos de investigación	32
3.3 Instrumentos de Recopilación	32
3.4 Diseño de la investigación	33
Capítulo 4 Resultados de la investigación	
4.1 Muestreo	39
4.2 Presentación de resultados	39

Capítulo 5 Discusión y análisis de resultados

5.1 Discusión de resultados 41

5.2 Recomendaciones 45

Conclusiones

Referencias bibliográficas

Anexos

Lista de Anexos

Anexo 1	Instrumento de investigación (encuesta)	00
Anexo 2	Formulario Sat 1431 ISR relación de dependencia	00
Anexo 3	Formulario Sat 1901 declaración jurada ante el patrono	00
Anexo 4	Formulario Sat 1331 ISR Retenciones	00

Lista de cuadros

Cuadro No. 01		12
Cuadro No. 02		15
Cuadro No. 03		17
Cuadro No. 04		17
Cuadro No. 05		19
Cuadro No. 06		20
Cuadro No. 07		21
Cuadro No. 08		28

Listado de Graficas

Grafico No. 01		35
Grafico No. 02		36
Grafico No. 03		37
Grafico No. 04		38
Grafico No.05		39
Grafico No. 06		40

Resumen

Los cambios establecidos por medio de decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria al procedimiento para la determinación de la base imponible en el régimen de las rentas del trabajo en relación de dependencia, este régimen anteriormente se encontraba regulado en el decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta (derogado), en la actualidad había existido incertidumbre en relación de algunas rentas que son clasificadas como afectas pero que también podrían calificarse como exentas: también se deseaba comprobar si las nuevas medidas en el establecimiento del procedimiento actual estaba o no en base a la ley, con el análisis realizado en este material y las conclusiones determinadas en base a opiniones técnicas y profesionales se pudo desarrollar un contenido dentro del cual se especifican y se explican detalladamente al menos 5 puntos relacionados al contenido del régimen de las rentas del trabajo en relación de dependencia.

La investigación que se realizó ha sido de tipo exploratoria y se implementó el instrumento de investigación “encuesta” a través de la cual se pudo conocer la percepción de Profesionales en la rama de la Legislación Tributaria, como lo son los Contadores Público y Auditores del Municipio de Nuevo San Carlos, Retalhuleu, quienes de forma muy técnica han aportado sus conocimientos para que el presente contenido brinde bases sólidas de sus conclusiones en relación a sus fuentes.

Dentro de los mayores aportes del presente material se explica la base legal del porque una ley específica tributaria como lo es la Ley de Actualización Tributaria, prevalece sobre otra ley que no es de carácter tributario sino laboral como lo es la Ley de Bonificación Incentivo para los Trabajadores del Sector Privado en cuanto a cuestiones de tributación y determinación del hecho imponible en el régimen de asalariados.

Además, se expuso la explicación del porqué una propina no es una renta afecta para los trabajadores, aunque todavía dentro de lo que establece la Ley de Actualización Tributaria, esta renta es considerada para la determinación de la base imponible y el impuesto a pagar.

Introducción

Las inconsistencias en la determinación de la renta imponible en un régimen tributario, suelen causar efectos negativos para los sujetos pasivos o activos, es por ello que se considera indispensable realizar un análisis al régimen de las rentas de trabajo, dado que tuvieron un cambio muy significativo durante los últimos años con la aprobación de la Ley de Actualización Tributaria y la respectiva derogación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El análisis presentara las bases legales del porque han sido declaradas afectas algunas rentas de los trabajadores y también por qué deben ser consideradas exentas algunas otras.

En el marco contextual se presentan los antecedentes de las rentas del trabajo, el planteamiento del problema que figura la determinación de la base imponible en dicho régimen, la justificación del porque se realiza la investigación y las delimitaciones de espacio, tiempo y teoría.

Dentro del marco teórico se presentan los principales temas de análisis e investigación entre los que resaltan las definiciones de las distintas fases del procedimiento para determinar la base imponible en el régimen de los trabajadores asalariados, el involucramiento de los contratos individuales de trabajo, por qué y cuando los viáticos son obligación de los patronos, y los respectivos ejemplos de los procedimientos para determinar un impuesto proyectado y la debida liquidación definitiva del mismo, como también se presentan los principios que rigen la regulación tributaria del país.

En el marco metodológico se presenta el procedimiento utilizado para ejecutar la investigación, el tipo de investigación, los sujetos con quienes se realizó el análisis y aportaron sus conocimientos en materia tributaria, además de la herramienta de investigación utilizada en este proyecto.

En el último capítulo se dan a conocer los resultados del cuestionario aplicado además de las ideas más relevantes que ayudaron a brindar las conclusiones y recomendaciones, bajo fuentes legales y empíricas.

Capítulo 1

Marco Contextual

1.1 Antecedentes

Las rentas del trabajo en relación de dependencia también llamadas rentas del empleado, tienen su origen en el Decreto 26-92 del Congreso de la Republica llamado “Ley del Impuesto Sobre la Renta”, el cual fue creado el siete de mayo de 1992 y quedo Derogado oficialmente el 31 de diciembre de 2013 por el Decreto 10-2012 “Ley de Actualización Tributaria”, vigente desde el 01 de enero de 2013 que vino a sustituir la primera ley citada. La modificación de esta ley tributaria tuvo como finalidad adecuar la forma de contribución de los sujetos pasivos y aumentar la efectividad de recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Estas leyes tributarias dan seguimiento al Artículo 136 inciso “d” de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual se regula la obligación de todos los guatemaltecos a contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. En ambas leyes mencionadas del Impuesto Sobre la Renta, se establece un impuesto sobre toda renta o ingreso que obtenga una persona individual cuando presta sus servicios en relación de dependencia a una persona individual o jurídica que tengan o no fines de lucro, también, son incluidos en este régimen las personas individuales que laboran para empresas del gobierno de Guatemala.

1.2 Planteamiento del problema

El régimen de las rentas de trabajo en relación de dependencia, se encuentra regulado en los artículos 68 al 82de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, este régimen tiene como sujeto pasivo de acuerdo al artículo 71 de la ley a “...las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”.

En el procedimiento actual para la determinación de la base imponible en éste régimen, se incluyen rentas que se debieran catalogar como exentas, entre las cuales encontramos las provenientes por bonificación incentivo, ésta renta, que es una prestación adicional al salario de

los trabajadores se constituye como una renta afecta, pero, según lo determina el artículo 2 del decreto 78-89 del Congreso de la República Ley de Bonificación incentivo la constituye como renta exenta “La bonificación por productividad y eficiencia deberá ser convenida en las empresas de mutuo acuerdo y en forma global con los trabajadores y de acuerdo con los sistemas de tal productividad y eficiencia que se establezcan. Esta bonificación no incrementa el valor del salario para el cálculo de indemnizaciones o compensaciones por tiempo servido, ni aguinaldos, salvo para cómputo de séptimo día, que se computara como salario ordinario. Es gasto deducible para la determinación de la renta imponible del impuesto sobre la renta, en cuanto al trabajador no causara renta imponible afecta”. Y, dado que según el artículo 1 del decreto 37-2001 del Congreso de la Republica el monto de la bonificación es de Q 250.00 mensual, tan solo esta renta crearía una base imponible de Q 3000.00, y un impuesto a pagar de Q150.00 quetzales aplicando el tipo impositivo (5%) que determina la Ley de Actualización Tributaria.

También, es punto de análisis el por qué para la determinación de la base imponible, ahora no podemos incluir dentro de nuestra deducción de crédito; las facturas de pequeños contribuyentes, si éstas facturas también pagan impuesto, son reconocidas legalmente y constituyen costo para la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Sin la inclusión del valor de estas facturas como deducción en la determinación de la base imponible, ésta, tiende a ser más elevada, por lo que el impuesto a pagar también se reflejaría de un mayor valor.

Además, existe un punto más de incertidumbre, la renta reconocida como “propina” la cual está incluido en el formulario SAT 1431 “ISR RELACION DE DEPENDENCIA”, para la determinación de la base imponible, pero que su inclusión puede causar una doble o múltiple tributación y estar violando el derecho Constitucional de capacidad de pago.

1.3 Pregunta de Investigación

¿Será que existen inconsistencias en la determinación de la renta neta en el régimen de rentas de trabajo en relación de dependencia? ¿Existen inconsistencias en la determinación de la renta imponible en dicho régimen?

1.4 Justificación del problema

En base a los principios tributarios que la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, los cuales regulan la legislación nacional en materia tributaria; y sirven de protección a los sujetos pasivos, específicamente en base al principio de legalidad que se regula en el artículo 239 de la Carta Magna y el principio de capacidad de pago en el artículo 243 de la misma fuente, se considera necesario la evaluación y análisis de las rentas del trabajo haciendo énfasis en la determinación de la base imponible, para que por medio de este análisis, esclarecer, si el procedimiento actual está apegado a derecho y no presenta inconsistencias que puedan tener repercusiones desfavorables para el sujeto pasivo en la determinación del impuesto.

En la actualidad, todavía se tienen dudas en relación a que si los cambios originados por el Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica Ley de Actualización Tributaria a el pasado procedimiento regulado en el Decreto 27-92 del Congreso de la Republica, Ley del Impuesto Sobre la Renta (derogado), fueron realizados apegados a derecho y considerando como base el principio legalidad y capacidad de pago, los cuales hacen necesaria una investigación y análisis para determinar su legal establecimiento.

Dentro de los cambios más significativos y que más han dado razón para la realización de esta investigación podemos mencionar: la inclusión de las propinas como rentas afectas, la incertidumbre de la inclusión de la bonificación incentivo para los trabajadores del sector privado regulada en el decreto 78-89 del Congreso de la República de Guatemala dentro de la base imponible, la modificación de algunas deducciones como la originada por crédito en la planilla de impuesto al valor agregado (IVA) y la exclusión de los gastos por servicios médicos.

Además, se considera necesario el análisis de las rentas denominadas como viáticos, los cuales según la regulación de la Ley de Actualización Tributaria mientras no sean sujetos a liquidación, crearán parte de la renta bruta del trabajador a quien se le cedió el beneficio como resultado de la necesidad de viajar fuera del centro de trabajo.

1.5 Objetivos de investigación

1.5.1 Objetivo general

Analizar el régimen tributario de rentas de trabajo en relación de dependencia y su determinación de la base imponible, reguladas en el decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

1.5.2 Objetivos específicos

Establecer si existe algún conflicto de leyes en la determinación de la renta neta en el régimen de las Rentas del trabajo en relación de dependencia.

Analizar si existen inconsistencias en las deducciones legales para la determinación de la renta imponible en el régimen del Impuesto sobre la Renta (Asalariados).

1.6 Alcances y Límites de la Investigación

1.6.1 Espacial

La investigación se realizó con los Contadores Públicos y Auditores residentes en el Municipio de Nuevo San Carlos, Retalhuleu.

1.6.2 Temporal

La investigación abarcó del 02 de septiembre al 24 de noviembre de 2017.

1.6.3 Teórica

- Rentas del trabajo en relación de dependencia
- Hecho generador
- Renta bruta del trabajador
- Rentas exentas
- Renta neta
- Deducciones de las rentas de trabajo
- Base Imponible

- Tipo Impositivo y determinación del impuesto
- Obligatoriedad de los patronos como agentes de retención
- Calculo de retención
- Régimen general del impuesto al valor agregado
- Régimen de pequeño contribuyente
- Formulario ISR retenciones
- Formulario ISR relación de dependencia
- Planilla IVA 1.2.7
- Contrato Individual de Trabajo
- Principios tributarios
- Conflicto de leyes

Capítulo 2

Marco Teórico

2.1 Rentas del trabajo en relación de dependencia

También llamado régimen de asalariados, este régimen del impuesto sobre la renta, tiene como sujeto pasivo a los trabajadores que presten sus servicios como trabajadores en relación de dependencia a empresas estatales o privadas, residentes en el país, de acuerdo al artículo 71 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica “Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.”. Es indispensable aclarar que las personas que son contribuyentes de este impuesto deben estar vinculadas a una empresa o centro de trabajo por medio de un contrato individual de trabajo.

El impuesto generado, al igual que el de los demás regímenes del impuesto sobre la renta, tiene la característica de ser un impuesto directo, porque grava los ingresos brutos que el contribuyente percibe como trabajador asalariado, según la abogada Gladys Elizabeth Monterroso los impuestos directos son:

... aquellos que gravan directamente a una manifestación de capacidad contributiva y que en términos generales no se traslada. Son establecidos de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero. (Fundamentos Financieros y Finanzas Públicas, 2015, página 95).

2.2 Hecho generador

El hecho generador es la acción o verbo por la cual nace la obligación de tributar, esta acción debe estar estipulada previamente en ley, según el profesor José Ernesto Molina:

...para que nazca la obligación tributaria es necesario que primero se realice el hecho presupuesto que la ley señala como la actividad de dar, hacer o no hacer que da lugar a la obligación tributaria y que permite que surja el hecho imponible. (Contabilidad General No. 3, página 5, 2015).

También se establece de manera legal y general la definición del hecho imponible, de acuerdo al artículo 31 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la Republica: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”, en el régimen de las rentas del trabajo se constituye de acuerdo al artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala:

Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, 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, por personas individuales residentes en el país.

De esta forma, se establece que la obligación tributaria se genera cuando una persona (trabajador) percibe de otra (patrono) o representante del patrono, un ingreso por el trabajo prestado de manera personal dentro del territorio guatemalteco.

2.3 Renta bruta del trabajador

En base al artículo 72 del Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica, Ley de Actualización Tributaria se define a la renta bruta del trabajador en relación de dependencia como: todas aquellas retribuciones (cualquiera que sea su naturaleza o denominación) que provengan del trabajo personal prestado en relación de dependencia en un centro de trabajo de otra persona individual o persona jurídica, sea ésta última privada o pública. Dentro de las rentas provenientes del trabajo podemos mencionar entre las más comunes:

2.3.1 Sueldo

De acuerdo al artículo 88 del Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República:

Salario o sueldo es 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. El cálculo de esta remuneración, para el efecto de su pago, puede pactarse: a) Por unidad de Tiempo (mes, quincena, semana, día u hora), b) Por unidad de obra (por pieza, tarea, precio alzado o a destajo) y, c) Por participación en las utilidades, ventas o cobros que haga el patrono; pero en ningún caso el trabajador deberá asumir los riesgos de pérdidas que tenga el patrono.

Considerando la definición anterior, se define como sueldo al beneficio en dinero que percibe una persona (considerada trabajador) de otra persona (patrono) con la cual existe un vínculo laboral y jurídico, el pago se puede realizar por unidad de tiempo (no mayor de un mes), por unidad de obra terminada también llamada a destajo o por participación en las utilidades con la salvedad que en ningún caso el trabajador asume riesgos de pérdidas.

2.3.2 Bonificaciones

Esta renta es expresada de manera general en la ley, aunque en relación a la legislación guatemalteca existen dos tipos:

2.3.2.1 Bonificación Anual para trabajadores del sector Público y Privado

Es una prestación laboral a la que tienen derecho los trabajadores del sector público y privado, también llamado “Bono 14”, esta prestación fue creada en el año 1992 durante el gobierno del Presidente Serrano Elías, de acuerdo al artículo 1 de la Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del sector Privado y Público, Decreto 42-92 del Congreso de la República de Guatemala:

Se establece con carácter de prestación laboral obligatoria para todo patrono, tanto del sector privado como del sector público, el pago a sus trabajadores de una bonificación anual equivalente a un salario o sueldo ordinario que devengue el trabajador. Esta prestación es adicional e independiente al aguinaldo anual que obligatoriamente se debe pagar al trabajador.

Esta bonificación anual será equivalente al cien por ciento (100%) del salario o sueldo ordinario devengado por el trabajador en un mes, para los trabajadores que hubieren laborado al servicio del patrono durante un año ininterrumpido y anterior a la fecha de pago. En el caso de un trabajador que tuviere una relación laboral menor de un año, la prestación será proporcional al tiempo laborado. Esta bonificación deberá pagarse durante la primera quincena del mes de julio de cada año, si la relación laboral terminare por cualquier causa (entiéndase por renuncia o despedido, con o sin causa justa), el patrono deberá pagar al trabajador la parte proporcional correspondiente al tiempo corrido entre el uno de julio inmediato anterior y la fecha de terminación de la relación laboral.

2.3.2.2 Bonificación Incentivo

Regulada en el decreto 78-89 y modificada con el decreto 37-2001 del Congreso de la República, es una prestación laboral mensual que se crea para estimular y aumentar la productividad y eficiencia del trabajador, tiene como características principales que se crea en mutuo acuerdo entre la empresa y el trabajador, es gasto deducible para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta y en cuanto al trabajador no causara renta afecta, además de que no estará sujeta ni afecta para el pago de cuotas patronales ni laborales del IGSS, IRTRA E INTECAP. La fecha de pago será la misma con el salario o sueldo ordinario. El valor a pagar se establece según el artículo 1 del decreto 37-2001 del Congreso de la República:

Se crea a favor de todos los trabajadores del sector privado del país, una bonificación incentiva de Doscientos Cincuenta Quetzales (Q 250.00) que deberán pagar a sus empleadores junto al sueldo mensual devengado, en sustitución de la bonificación incentivo a que se refiere el decreto 78-89 y 7-2000 ambos del Congreso de la República.

2.3.3 Aguinaldo

Es una prestación laboral a la que tienen derecho los trabajadores del sector público y privado, según el artículo 1 la Ley Reguladora de la prestación del Aguinaldo para los trabajadores del sector Privado, Decreto 76-78 del Congreso de la República de Guatemala:

Todo patrono queda obligado a otorgar a sus trabajadores anualmente en concepto de aguinaldo, el equivalente al cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual que éstos devenguen por un año de servicios continuos o la parte proporcional correspondiente.

Ésta prestación, deberá pagarse el cincuenta por ciento en la primera quincena del mes de diciembre y el cincuenta por ciento restante en la segunda quincena del mes de enero del año inmediato siguiente, si el patrono deseara pagar el cien por ciento (100%) de esta prestación en el mes de diciembre, no están obligados al pago de ningún complemento en el mes de enero, una característica muy especial se estipula en el artículo número 3 de la misma ley: “La continuidad del trabajo no se interrumpe por licencias con o sin goce de salario, suspensiones individuales o colectivas, parciales o totales de que haya gozado el trabajador durante el transcurso de la relación laboral”.

Esto significa, que aunque un trabajador hubiese estado suspendido por un periodo de dos meses (como por ejemplo de parte del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social), estos meses se computarán como laborados para el cálculo del aguinaldo, de tal cuenta el monto a percibir por el trabajador será del 100% de su salario ordinario mensual.

2.3.4 Viáticos

Es un ingreso que el trabajador percibe cuando por naturaleza del trabajo deba viajar a otro lugar geográfico diferente al del centro de trabajo y que puede o no constituir reintegro al patrono o liquidación. Consideraremos un caso específico como ejemplo, que, aunque no se especifica el concepto de viáticos es de fácil comprensión, según el artículo 33 del Código de Trabajo decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala:

Si se contrata al trabajador para prestar sus servicios o ejecutar una obra dentro del territorio de la República, pero en lugar distinto al de aquel en que viva habitualmente dicho trabajador en el momento de celebrarse el contrato, se deben observar estas reglas, siempre que la separación entre ambos sitios sea mayor de quince kilómetros: a) Cuando el trabajador se vea compelido a hacer viajes diarios de ida y regreso, el patrono debe pagarle a aquél los pasajes o los gastos razonables que eso le demanda; y b) Cuando el trabajador se va compelido a vivir en el sitio donde van a realizarse los trabajos, el patrono únicamente debe pagarle los gastos razonables de ida y de regreso, antes y después de la vigencia del contrato.

En este artículo se reconocen los viáticos como una compensación de gastos necesarios incurridos de parte del trabajador para realizar con eficiencia sus labores, y no como ingreso extraordinario para el trabajador.

2.3.5 Propinas

Es una recompensa generalmente económica que se otorga como agradecimiento por un buen servicio y por el producto consumido. Por lo general las propinas las reciben los trabajadores de restaurantes u hoteles de parte de los clientes a quienes les prestan sus servicios. En la actualidad en algunos establecimientos incluyen la propina dentro de la factura por el servicio y luego se traslada al empleado, pero no deja de ser el cliente quien otorga el beneficio al empleado. Según el análisis del Contador Público y Auditor Oscar Chile Monroy:

...para que surja la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta, el artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria exige que uno de los requisitos, es que la propinas sean pagadas por los patronos o empleadores a sus empleados. Indicamos que en nuestro medio esas gratificaciones la pagan los clientes de los establecimientos y no el empleador, razón por la cual no encuadra dentro del hecho generador del impuesto y por ello no resultan afectas al impuesto sobre la renta. (Tratamiento Fiscal de las Propinas, www.chilemonroy.com, 2016).

2.4 Rentas exentas

Son todas aquellas retribuciones consideradas como exentas del impuesto las siguientes: Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad, el pago de la indemnización por tiempo servido percibido por los trabajadores del sector público o privado, los gastos de representación y viáticos comprobables (con facturas y documentos que determina la ley del IVA) y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro y fuera del país, el aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual, la bonificación anual para trabajadores hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual, las pensiones, jubilaciones o montepíos que devengaren las personas 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 y 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 definitivamente para el trabajo.

2.5 Renta Neta

De acuerdo al artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala: “para efecto de este régimen se entiende por renta neta a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas”. Para mayor comprensión se presentan en la siguiente formula:



Considerando como base el artículo anteriormente citado, podemos definir que la renta neta se define como el total de ingresos (Sueldo, salarios, aguinaldo, bonificaciones, viáticos no sujetos a liquidación, propinas) menos el total de las rentas exentas (Bonificación Anual, Aguinaldo, indemnización por tiempo servidos), que la ley establece, este procedimiento se expone en el siguiente cuadro.

Cuadro 001

Determinación de la Renta Neta

Renta Bruta	Sueldo + Aguinaldo + Viáticos + Bonificaciones + Propinas
- <u>Rentas Exentas</u>	Bonificación Anual + Aguinaldo + indemnizaciones
= Renta Neta	Diferencia entre la renta Bruta menos las Rentas Exentas

Fuente: Elaboración propia

2.6 Deducciones

Una deducción fiscal o tributaria es una reducción de los ingresos sujetos a tributos, debe estar sujeto a limitaciones y condiciones según la esencia del tributo. Dentro de las rentas del trabajo en relación de dependencia observamos las siguientes:

- Gastos personales sin comprobación
- Gastos personales comprobables según planilla de IVA
- Donaciones
- Valor de cuotas por contribución del seguro social
- Valor primas de seguro de vida por riesgos en caso de muerte exclusivamente del trabajador

2.6.1 Gastos personales sin comprobación

Es el ingreso que se presume como mínimo vital para una persona dentro del territorio guatemalteco, en el decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta era de Q36,000.00 al año, con la entrada en vigencia del decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria según el artículo 72 se incrementó a Q 48,000.00, este mínimo se considera una proyección considerando algunas variables como por ejemplo: el salario mínimo vigente, el costo de la canasta básica, la tasa de inflación y las políticas salariales.

2.6.2 Gastos personales comprobables según planilla

El valor de esta deducción según lo determina el artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria puede ser hasta Q 12,000.00 que corresponde al monto total del Impuesto al Valor Agregado pagado por compras de bienes y adquisición de servicios en el periodo de liquidación. Este crédito deberá comprobarse por mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, que estarán sujetas a verificación por la Superintendencia de Administración

Tributaria en caso de ser requeridos. Estos documentos utilizados para el crédito “no” podrán ser utilizados como deducción en cualquier otro régimen o categoría de renta. Además, las facturas de pequeños contribuyentes han quedado sin efecto para el reclamo del crédito del IVA pagado. Esto de acuerdo al artículo 49 párrafo cuarto de la ley del IVA, Decreto 27-92 “el valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal, para compensación o devolución para el comprador de los bienes o el adquiriente de los servicios.....”

2.6.3 Donaciones

Según la definición del profesor José Ernesto Molina, una donación es: “la cuenta que representa una donación o un regalo efectuado hacia una institución tales como: hospitales, instituciones religiosas o de servicio social” (Contabilidad General 3, 2015).

Considerando la definición anterior: se define una donación como la acción de regalar dinero en efectivo o equivalente de efectivo a una institución legalmente constituida en Guatemala que sus fines de lucro y proyección social, sean estas culturales, de salud o religiosas.

De manera legal de Acuerdo al artículo 1 del Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, Ley sobre el impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, una donación se define como: “Enajenación a título gratuito, de bienes muebles o inmuebles, dinero en efectivo, acciones nominales o valores cotizables, sea cual fuere el lugar donde se encuentren, siempre que el acto o contrato se hubiere celebrado en la República”, de manera resumida podemos definir que es el acto entre vivos de enajenación a título gratuito, de bienes muebles o inmuebles, así como dinero en efectivo.

Según el artículo 72 inciso a de la Ley de Actualización Tributaria el trabajador solo puede donar el cinco por ciento (5%) del total de sus ingresos brutos, entiéndase afectos y exentos, respaldados por los recibos de donación debidamente autorizados por la entidad correspondiente.

2.6.4 Valor de cuotas por contribución al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado

Según el profesor José Ernesto Molina “las deducciones son descuentos que de sus sueldos o salarios se hacen a los trabajadores” (Contabilidad de Costos Fabriles, 2015 página 62). En el caso de la cuota al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social será el 4.83% del salario ordinario y extraordinario que devengare el trabajador en cada mes calendario, exceptuando el valor de la Bonificación Incentivo regulada en el decreto 78-89 del Congreso de la Republica y modificada por el decreto 37-2001 también del Congreso de la Republica. En el caso de un trabajador que devengue un sueldo ordinario mensual de cinco mil quetzales exactos (Q 5,000.00) el cálculo seria como el ejemplo mostrado en el cuadro siguiente:

Cuadro 002
Determinación de la Cuota Laboral (IGSS)

Salario Ordinario Mensual		Tipo impositivo		Contribución mensual
Q5000.00	x	4.83%	=	Q 241.50

Fuente: elaboración propia

De acuerdo con el profesor Alfredo Enrique Ruiz Orellana: “todos los departamentos en donde el IGSS presta los servicios de: enfermedad, maternidad, accidentes, invalidez, vejez y sobrevivencia, la cuota patronal es de 10.67% y la laboral es de 4.83%”. (Practiquemos contabilidad, 2011).

Es necesario aclarar que tanto la cuota patronal como la laboral se encuentran reguladas en el artículo 27 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS) en el cual establece:

los habitantes de Guatemala que sean parte activa en el proceso de producción de bienes y servicios, están obligados a contribuir al sostenimiento del Régimen de Seguridad Social, en proporción de sus ingresos. Todo patrono formalmente inscrito debe entregar al instituto, bajo su responsabilidad, dentro de los veinte primeros días de cada mes, la planilla de

Seguridad Social que incluye la Cuota Patronal y la Cuota Laboral, correspondiente al 10.67% y 4.83% del salario de cada trabajador inscrito, respectivamente, por lo cual el afiliado y su núcleo familiar, pueden recibir la cobertura de los programas de Enfermedad, Maternidad y Accidentes –EMA- e invalides, vejes y sobrevivencia –IVS-.

En el caso de las cuotas para el Instituto de Recreación de los Trabajadores (IRTRA), y del Instituto Técnico de Capacitación (INTECAP), corresponde el uno por ciento (1%), pero son catalogadas como opcionales no obligatorias y únicamente es sujeto pasivo el patrono, por lo que la cuota del patrono incluido el uno por ciento del INTECAP y el uno por ciento del IRTRA, pagaría en total el doce por ciento (12%) del valor del sueldo ordinario mensual del trabajador.

2.6.5 Valor de primas de seguro de vida por riesgo de muerte exclusivamente del trabajador: es el valor de los montos de dinero (cuotas) que una persona individual paga en una unidad de tiempo (el cual puede ser de un mes, trimestre o un año calendario) para que un beneficiario goce de una indemnización en dinero en caso de muerte fortuita del Asegurado.

2.7 Base imponible

De acuerdo con el profesor José Ernesto Molina “Constituye la base imponible el valor monetario de los hechos generadores sobre los cuales recae la obligación tributaria, por ejemplo, el valor de los sueldos, las rentas de los negocios, los actos de compra venta, aumentos del activo fijo” (Contabilidad General 3, pág. 5, 2015).

En este régimen, base imponible se entiende por el monto sobre el cual se aplicará la tarifa del impuesto indicada en el Artículo 73 de la Ley de Actualización Tributaria y de esta forma determinar el impuesto a pagar por los contribuyentes. Según el Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria decreto 10-2012 del Congreso de la República “La base imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo...”, en el cuadro siguiente se presentan las deducciones legales a que tienen derecho los trabajadores en relación de dependencia con su debida clasificación:

Cuadro 003

Modelo para la determinación de la base imponible

Determinación de la Base Imponible	
Renta Neta	diferencia entre la renta Bruta menos las Rentas Exentas
- Mínimo Vital	Q 48,000.00 sin comprobación alguna
- Crédito por IVA	hasta Q 12,000.00 Acreditado con planilla de IVA
- Donaciones	comprobadas mediante recibo de donación; máx. 5% R.B
- IGSS, IPM, Montepío	Cuotas de regímenes de previsión Social
- <u>Seguros</u>	Cuotas por primas de seguros para cubrir riesgo de muerte
=	BASE IMPONIBLE

Fuente: Elaboración propia

2.8 Tipo impositivo y determinación del impuesto

Según el artículo 73 de la Ley de Actualización Tributaria, decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala “los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible, y se aplican de acuerdo con la siguiente escala:

Cuadro 004 Determinación del Tipo Impositivo

Rango de Renta Imponible	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q 0.01 a Q 300,000.00	Q. 0.00	5% sobre la renta imponible
Q 300,000.01 en adelante	Q. 15,000.00	7% sobre el excedente de Q300,000.00

Fuente: Elaboración propia

El impuesto a pagar se determina, para el primer rango, aplicando el tipo impositivo de cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible. Para el segundo rango, se determina sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) al excedente de renta imponible, según la escala anterior.

2.9 Obligatoriedad de los patronos como agentes de retención

De acuerdo al artículo 75 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala:

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

De esta forma, se crea la obligación legal de los patronos a retener a los trabajadores el impuesto sobre la renta, si el patrono no efectuare las retenciones correspondientes, la Superintendencia de Administración Tributaria procederá a imponerle la sanción correspondiente establecida en el artículo 94 inciso 7 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala el cual indica:

7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

Sanción: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

El artículo anteriormente citado se interpreta que si un patrono no efectuare la retención a un trabajador y la Superintendencia de Administración Tributaria lo detectare, al patrono se le impondrá una multa equivalente al monto no retenido, por ejemplo si la retención correspondía al monto de cien quetzales (Q 100.00), el patrono deberá pagar los cien quetzales de multa más los cien quetzales que debió haber retenido si el trabajador todavía no lo hubiese pagado, entonces tendría que pagar en total doscientos quetzales (Q200.00).

2.10 Calculo de la Retención

La regulación de este cálculo lo que establece el artículo 76 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala:

Al principio de cada año o al inicio de la relación laboral, el patrono o pagador hará una proyección de la renta neta anual del trabajador, a la cual le deducirá el monto de cuarenta y ocho mil quetzales por concepto de gastos personales y el monto de las cuotas anuales estimadas por concepto de pagos al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Previsión Militar y al Estado por concepto de cuotas a regímenes de previsión social. Al valor obtenido, le aplicará el tipo impositivo correspondiente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 73 de la presente Ley y cada mes, el patrono o pagador retendrá al trabajador, la doceava parte del monto proyectado.

En el caso de que el trabajador hubiere laborado anteriormente con otro patrono, en el mismo período de liquidación, el patrono debe sumar para la proyección anual, los ingresos que el trabajador obtuvo conforme la constancia de retención que le presente. Cuando la proyección indicada en el primer párrafo deba elaborarse ya habiendo iniciado el período de liquidación, la proyección se realizará por el número de meses que hagan falta para la finalización del período. Para una mayor comprensión se presentan los ejemplos siguientes:

12.10.1 Proyección de retención (un solo patrono en el periodo de liquidación), las principales variables son: el sueldo no incremente en el año y existe una sola relación laboral, aplicable a trabajadores del sector privado.

Cuadro 005
Variables del ejemplo práctico

	Sueldo Nominal	Bonificación decreto 37-2001	Propinas anuales	Bonificación Anual	Aguinaldo
Monto	Q 6000.00	Q 250.00	Q 3000.00	Q 6000.00	Q 8000.00

Fuente: elaboración propia

La determinación de la renta bruta entonces se debe realizar considerando que el sueldo nominal y la bonificación incentivo están dados en cantidades mensuales por lo que primero se procede a multiplicar los montos de ambos por doce (12) que es el número de meses que posee un año calendario, las propinas por ser un rubro variable están dadas en monto anual, la bonificación anual y el aguinaldo se pagan una sola vez en el año por lo que no se debe multiplicar por ningún factor, ya que según la ley que las regula deben ser equivalentes a un sueldo ordinario mensual, y cuando el trabajador no tenga más del año de trabajo de manera proporcional al tiempo laborado.

Cuando a un trabajador por cualquier razón (pacto colectivo de trabajo por ejemplo), el patrono le pagare más del cien por ciento del sueldo ordinario mensual como bonificación anual o aguinaldo, este excedente si causara renta imponible, esto en base al artículo 70 inciso 5 y 6 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Cuadro 006

Ejemplo de proyección de retención del impuesto

Renta bruta		92000.00
Sueldos	72000.00	
Bonificación de ley	3000.00	
Propinas	3000.00	
Bono 14	6000.00	
Aguinaldo	8000.00	
(-) Rentas Exentas		12000.00
Bono 14 (100% del sueldo ordinario mensual)	6000.00	
Aguinaldo (100% del sueldo ordinario mensual)	6000.00	
= renta neta		80000.00
- Deducciones		51477.6
Deducción única sin comprobación	48000.00	
Cuota laboral del IGSS	3477.60	
= Renta imponible		28522.4
Tarifa impositiva del 5% (es menor a Q 300,000.00)		5%
Monto de impuesto proyectado		1426.1
Retención mensual (1426.1/12 meses)		118.8

Fuente: elaboración propia

La retención mensual por parte del patrono debe ser Q118.8, monto que deberá ser presentado por el patrono por algún medio autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Esta proyección deberá efectuarse en el mes de enero de cada año para empezar a practicar las retenciones a finales del mismo mes a los colaboradores. Si los trabajadores hubiesen realizado

donaciones en el periodo deberán presentarles al final del año las constancias a los patronos para efectuar la declaración jurada anual. El siguiente cuadro muestra la liquidación anual del ejemplo anterior, con las variables siguientes: el monto de las propinas ascendió a Q6000.00 y el trabajador efectuó donaciones por el valor de Q 1000.00., el crédito de la planilla es de Q 1500.00

Cuadro 007
Ejemplo de Liquidación Anual

Renta bruta		95000.00
Sueldos	72000.00	
Bonificación de ley	3000.00	
Propinas	6000.00	
Bono 14	6000.00	
Aguinaldo	8000.00	
(-) Rentas Exentas		12000.00
Bono 14 (100% del sueldo ordinario mensual)	6000.00	
Aguinaldo (100% del sueldo ordinario mensual)	6000.00	
= renta neta		83000.00
- Deducciones		53477.6
Deducción única sin comprobación	48000.00	
Donaciones	1000.00	
Cuota laboral del IGSS	3477.60	
Planilla de IVA	1000.00	
= Renta imponible		29522.4
Tarifa impositiva del 5% (es menor a Q 300,000.00)		5%
Monto de impuesto proyectado		1476.1
- retenciones efectuadas en el año		1426.1
ISR por pagar en declaración jurada anual		50.00

Fuente: Elaboración propia

En este ejemplo se determinó un impuesto por pagar de Q 50.00 adicional a las retenciones efectuadas por el patrono al trabajador, el cual deberá ser pagado junto a la declaración jurada anual.

2.11 Formulario ISR Retenciones

Es el formulario que se utiliza para pagar las retenciones efectuadas por el patrono a los trabajadores por concepto de impuesto sobre la renta, este formulario se encuentra en el portal SAT www.sat.gob.gt, el formulario vigente es el 1331 para el año 2017, pero estos formularios son cambiados constantemente, en el apartado de los anexos se presenta adjunto un ejemplo de este formulario, el cual es utilizado exclusivamente por los patronos, y tienen también función de retención de ISR en los regímenes de rentas de actividades lucrativas.

2.12 Formulario ISR relación de dependencia

Es el formulario de declaración jurada y pago anual, por medio del cual deberá pagarse el impuesto sobre la renta de los trabajadores en relación de dependencia, cuando por algunas razones el patrono no haya efectuado las retenciones al trabajador o que haya realizado retenciones menores a las correspondientes. El formulario se divide en 8 apartados.

En el primer apartado se ingresa el número de identificación tributaria del sujeto pasivo, en el apartado dos, el período de imposición, en el apartado tres, la actividad económica principal. En el apartado cuatro, el número de identificación tributaria del último patrono, esto en caso de que en el periodo de liquidación el contribuyente haya tenido más de un patrono. El apartado cinco es en donde se determinará la renta imponible, se divide en tres sub apartados, el primero sirve para determinar la renta bruta (5.1), en el segundo se ingresan las rentas exentas para determinar la renta neta (5.2) y en el último se ingresan las deducciones en ley para determinar la base imponible. En el apartado número seis se determina el impuesto a pagar. El apartado número siete es un adicional en el cual nos presentan la opción de poder rectificar o corregir un anterior

formulario, y, en el apartado número ocho el sistema de la Superintendencia de Administración Tributaria nos mostrará los accesorios correspondientes a dicho impuesto por una presentación extemporánea del mismo.

2.13 Planilla IVA 1.2.7

Es una herramienta digital que la Superintendencia de Administración Tributaria brinda a los contribuyentes para la creación y presentación de la planilla de IVA, para gozar del beneficio de deducción por crédito que otorga la Ley de Actualización Tributaria en el artículo 72 y el artículo 68 del Acuerdo Gubernativo 213-2013 Reglamento del Libro I de La Ley de Actualización Tributaria. Esta herramienta se puede descargar desde el portal de la SAT. Esta planilla de IVA debe cumplir con los requisitos descritos en la ley, según el artículo 68 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria “Conforme el artículo 72 de literal a de la Ley, la Planilla para acreditar el impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, que el contribuyente debe presentar a la Administración Tributaria, deberá contener los datos siguientes: 1) Identificación del contribuyente: Nombres y apellidos completos, Numero de Identificación Tributaria, período de liquidación definitiva anual, 2) identificación del Patrono, nombres y apellidos completos si es persona individual, razón o denominación social, si se trata de una de persona jurídica, 3) nombres y apellidos completos si el emisor es una persona individual, razón o denominación social si se trata de persona jurídica, 4) número de identificación tributaria del emisor (vendedor), 5) fecha de emisión y numero correlativo de la factura, 6) descripción general de los bienes adquiridos, 7) valor total de cada compra por factura, que ya incluye el impuesto al valor agregado, 8) sumatoria de las compras gravadas por el impuesto al valor agregado, 9) total del impuesto al valor agregado pagado por el contribuyente durante el periodo de liquidación definitiva anual.

De conformidad con el artículo 72 literal a, precitado de la Ley, el cual requiere del detalle de las facturas, las emitidas por un mismo proveedor no podrán ser consolidadas en un solo renglón....”

2.14 Contrato individual de trabajo

Según el artículo 18 del Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala:

Contrato individual de trabajo, sea cual fuere su denominación, es el vínculo económico-jurídico mediante el que una persona (trabajador), queda obligada a prestar a otra (patrono), sus servicios personales o a ejecutarle una obra, personalmente, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata o delegada de esta última, a cambio de una retribución de cualquier clase o forma...

Con el artículo anteriormente citado se establece que el contrato individual de trabajo es el vínculo formal y legal que crea la obligación de ambas partes patrono-trabajador a cumplir con lo establecido previamente antes de iniciar la relación laboral.

El contrato individual de trabajo según el artículo 25 del Código de Trabajo decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala, el contrato de trabajo individual de trabajo puede ser: a) por tiempo indefinido, cuando no se especifica fecha para su terminación; b) a plazo fijo, cuando se especifica fecha para su terminación o cuando se ha previsto el acaecimiento de algún hecho o circunstancia como la conclusión de una obra, que forzosamente ha de poner término a la relación de trabajo. En este segundo caso, se debe tomar en cuenta la actividad del trabajador en sí mismo como objeto del contrato, y no el resultado de la obra; y, c) para obra terminada, cuando se ajusta globalmente o en forma alzada el precio de los servicios del trabajador desde que se inician las labores hasta que estas concluyan, tomando en cuenta el resultado del trabajo, o sea, la obra realizada.

Aunque el trabajador reciba anticipos a buena cuenta de los trabajos ejecutados o por ejecutarse, el contrato individual de trabajo debe entenderse para obra determinada, siempre que se reúnan las condiciones que indica el párrafo anterior.

El contrato individual de trabajo escrito debe contener de acuerdo al artículo 29 del Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República:

Los nombres, apellidos, edad, estado civil, nacionalidad, vecindad de los contratantes, la fecha del inicio de la relación de trabajo, la indicación de los servicios que el trabajador se obliga a prestar, o la naturaleza de la obra a ejecutar, especificando en lo posible las

características y las condiciones del trabajo; el lugar donde se deben prestar los servicios o ejecutarse la obra, la designación precisa del lugar donde viva el trabajador cuando se le contrata para prestar sus servicios o ejecutar una obra en lugar distinto de aquel donde viva habitualmente, la duración del contrato o la expresión de ser por tiempo indefinido o para la ejecución de obra terminada; el tiempo de la jornada de trabajo y las horas en que debe prestarse; el salario, beneficio, comisión o participación que debe recibir el trabajador, si se debe calcular por unidad de tiempo, por unidad de obra o de alguna otra manera y la forma, periodo y lugar de pago; el lugar y la fecha de celebración del contrato, las firmas de los contratantes o la impresión digital de los que no sepan o no puedan firmar, y el número de su código único de identificación (dpi).

Este contrato deberá extenderse en tres copias, una copia para cada parte (patrono y trabajador) y una que se hace llegar a la delegación departamental de trabajo más cercana, según lo establece el artículo 28 del Código de Trabajo.

2.15 Impuesto al valor agregado

Este impuesto está regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, y tal como lo indica el artículo 1 de esta ley “se decreta un impuesto agregado al valor agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley”, este impuesto es clasificado como indirecto puesto que es el consumidor final quien lo paga, en el siguiente subtítulo se especifican los actos y contratos gravados.

2.15.1 Régimen general del impuesto al valor agregado

Todo contribuyente que esté inscrito en el régimen general del IVA, también debe estar afiliado a uno de los regímenes de rentas de actividades lucrativas del impuesto sobre la renta, el tipo impositivo es del doce por ciento (12%) y el hecho generador se establece de acuerdo al artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala:

El impuesto se genera por:

La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.

La prestación de servicios en territorio nacional.

Las importaciones.

El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.

Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización de la proindiviso.

Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante del inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio...

2.15.2 La tarifa del impuesto al valor agregado

Los contribuyentes afectos a este impuesto deberán pagar de acuerdo a la tarifa estipulada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el “12% sobre la base imponible, la tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios...”.

2.15.3 El débito fiscal

De acuerdo a lo que establece el artículo 14 de la Ley del IVA, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala: “es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el periodo impositivo respectivo”.

El débito fiscal al que se hace mención en el apartado anterior se determina de la forma siguiente: del total de las ventas o servicios gravados se divide entre uno punto doce (1.12) para determinar la base imponible. Dicha base se multiplica por cero puntos doce (0.12), obteniendo así el impuesto.

2.15.4 El crédito fiscal

El crédito fiscal de acuerdo a lo que establece el artículo 15 de la Ley del IVA, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, “es la suma del impuesto cargado al contribuyente en las operaciones afectas realizadas durante el mismo periodo”.

2.15.5 Que tipo de contribuyentes están afectos al régimen general del IVA

La determinación de quienes deben inscribirse en el régimen general del IVA se puede dar de dos maneras:

- De acuerdo al artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: Si las ventas que se efectúan en un año calendario son mayores a ciento cincuenta mil quetzales (Q 150.000.00), la superintendencia de administración tributaria los inscribirá de oficio.
- Que se registren como contribuyentes del impuesto sobre la renta de actividades lucrativas.

2.16 Régimen de pequeño contribuyente

Este régimen está regulado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, es una alternativa para aquellas personas que desean crear y formalizar un negocio, el cual brinda beneficios desde el enfoque tributario por su simplicidad de operar los libros y determinar el impuesto a pagar.

De acuerdo al artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado “las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil quetzales (Q 150,000.00) en un año calendario, podrán solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente”.

2.16.1 La tarifa del impuesto

La tarifa en el régimen de pequeño contribuyente es del 5% (artículo 47 de la Ley del IVA) sobre el valor de los ingresos totales brutos por ventas o prestación de servicios que obtenga el contribuyente en cada mes calendario.

2.16.2 Pago del impuesto

El pago efectivo del impuesto se puede realizar de dos maneras (artículo 48 de la Ley del IVA):

Por retenciones que le efectúen los agentes de retención del impuesto al valor agregado autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, y a través de declaración jurada simplificada, por los medios y formas que facilite la Superintendencia de Administración Tributaria. Los medios más comunes para efectuar la declaración jurada mensual son los siguientes:

Declara guate: si posee usuario virtual

Bancos del sistema: con el formulario impreso SAT 2000

Banca Virtual: autorizado previamente por el banco de su confianza

El contribuyente que esté inscrito en el régimen de pequeño contribuyente, para efectos tributarios, únicamente está obligado a llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Superintendencia de Administración Tributaria. En el siguiente cuadro se muestra un ejemplo de la determinación del impuesto en este régimen:

Cuadro 008
Determinación del impuesto (pequeño contribuyente)

Rubro	Valor de las Ventas	Tipo Impositivo	Impuesto Determinado	Plazo para declaracion
Venta de bienes y servicios	Q 7,800.00	5%	Q 390.00	Mes inmediato siguiente.

Fuente: elaboración propia

La presentación de la declaración jurada puede realizarse por medio de tres medios:

- Los bancos del sistema nacional bancario: todos los inscritos y regulados por la Superintendencia de Bancos de Guatemala y la Junta Monetaria.
- Banca Virtual (Bancasat): es el medio electrónico por el cual se pueden efectuar los pagos directos de impuestos, haciendo el débito monetario desde una cuenta bancaria propia.
- Declara guate: herramienta que facilita la Superintendencia de Administración Tributaria en el portal SAT para determinar el valor de los impuestos a pagar, y hacer la presentación de las declaraciones únicamente con valor 0.

2.17 Principios tributarios

Son los principios de carácter reglamentarios que regulan la legislación tributaria de Guatemala, las principales fuentes son: La Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, estas dos fuentes rigen de manera general todas las leyes tributarias específicas que existen en el territorio guatemalteco.

2.17.1 Principio de legalidad

Este principio constitucional se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la Republica, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria
- b) Las exenciones
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria
- d) La base imponible y el tipo impositivo
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias...

Este principio establece que únicamente el Congreso de la Republica por medio de los Diputados puede crear y modificar leyes de carácter tributario.

2.17.2 Principio de capacidad de pago

De acuerdo a lo que establece el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala “...el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

Este principio está relacionado plenamente con la materia tributaria, de acuerdo con la Licenciada Gladis Elizabeth Monterroso:

Al igual que el principio de legalidad, es exclusivamente relacionado con la aplicación del tributo, por lo que se encuentra establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la Republica para ser desarrollado y aplicado al derecho tributario únicamente, aunque en la doctrina como fuente del Derecho, lo podemos aplicar a otras áreas del derecho, en Guatemala constitucionalmente corresponde al Derecho tributario. (2015).

Por medio de este principio se estipula que el sistema tributario guatemalteco debe ser justo y equitativo en relación a la capacidad económica que posee la persona como contribuyente.

2.17.3 Principio de irretroactividad

Este principio tiene su base legal en el artículo 15 de la Constitución Política de la Republica de la República de Guatemala en el cual establece: “la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.” Se interpreta de la manera siguiente: no se podrá cobrar un tributo si no se encuentra establecido previamente por medio de ley o decreto vigente, aprobado por los diputados del Congreso de la República de Guatemala.

2.18 Conflicto de leyes

Este término lo define el artículo 6 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala: “**Conflicto de leyes.** En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de

cualquier otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate”, lo que significa que en un conflicto entre leyes tributarias y una ley de otra índole (laboral por ejemplo) predominara la ley tributaria específica.

Capítulo 3

Marco metodológico

3.1 Tipo de investigación

La investigación que se realizó fue de tipo Exploratoria y de campo, el énfasis de los instrumentos utilizados en los sujetos de investigación ha sido conocer de manera específica si proceden o no como deducción para la determinación de la renta neta la bonificación productiva regulada en el decreto 78-89 del Congreso de la República, si las propinas deben o no ser consideradas como una renta imponible, si los gastos por servicios médicos debieran ser considerados como deducción directa o como estaba en la anterior ley del ISR y si debiera reconocerse como crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado pagado en las facturas de pequeños contribuyentes, siempre y cuando por el monto que estipula la ley como tarifa del impuesto en dicho régimen como deducción en la determinación de la base imponible.

3.2 Sujetos de Investigación

La investigación se realizó con los profesionales en grado de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría que viven en el municipio de Nuevo San Carlos del departamento de Retalhuleu, resaltando que dichos profesionales se desempeñan en diferentes instituciones gubernamentales y privadas, y dado al grado académico apoyaron a sustentar de manera legal las respuestas y conclusiones de este contenido.

3.3 Instrumentos de recopilación de datos

3.3.1 Cuestionario

Se utilizó un cuestionario como instrumento de recopilación de información útil para la investigación, por ser una técnica que facilita el análisis de los resultados obtenidos. El cuestionario fue dirigido a los Contadores Públicos y Auditores que desempeñan su profesión en dos distintas áreas, público (Contraloría General de Cuentas, Superintendencia de Administración

Tributaria, Financiera Municipal y Ministerio de Educación) y privada (Oficina Profesional Tributaria).

3.4 Diseño de la investigación

El diseño de investigación es de campo, ya que estamos dirigiendo la investigación a los profesionales que viven y conocen el tema de manera profesional sin alterar la condición y manipulación de resultados, también se resalta que éstas personas son en su mayoría sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de trabajadores en relación de dependencia,

3.5 Muestreo

El tipo de muestreo utilizado es el no probabilístico intencional u opinativo, ya que en esta investigación el cuestionario fue aplicado de manera personal adicionando la encuesta de manera personal para conocer más a detalle el porqué de sus respuestas u opiniones, ya que los sujetos elegidos para la investigación fueron escogidos en base a criterios de conocimiento y percepción de ingresos como profesionales en relación de dependencia.

Todos los profesionales pertenecen al área geográfica del Municipio de Nuevo San Carlos del departamento de Retalhuleu.

Capítulo 4

Resultados de la Investigación

4.1 Presentación de resultados

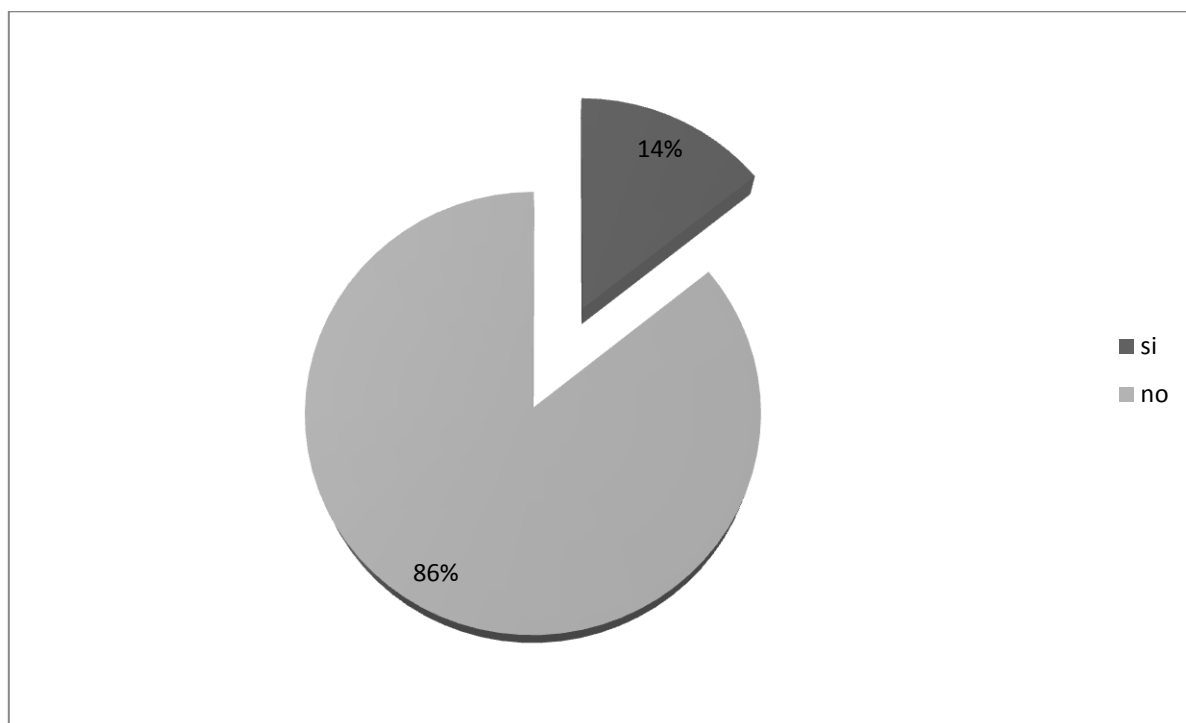
A continuación, se presentan los resultados obtenidos mediante la investigación realizada con la finalidad de conocer la opinión de los profesionales tributarios que residen en el municipio de Nuevo San Carlos, del departamento de Retalhuleu y determinar mediante un análisis conjunto si existen o no inconsistencias en la determinación de la base imponible en el régimen de las rentas del trabajo en relación de dependencia.

4.1.1 Resultado de la investigación de campo

Con la implementación del instrumento de investigación denominado cuestionario, se ha tenido la oportunidad de conocer la opinión de los Contadores Públicos y Auditores que residen en el municipio de Nuevo San Carlos Retalhuleu, en relación al tema de investigación “análisis de las rentas del trabajo, reguladas en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y sus inconsistencias en la determinación de la base imponible”, dando como resultado los presentados en las siguientes graficas:

Gráfico No. 1

¿Considera que las propinas que los clientes dejan a los trabajadores deben ser considerados como renta imponible en el régimen de las Rentas del trabajador en relación de dependencia?



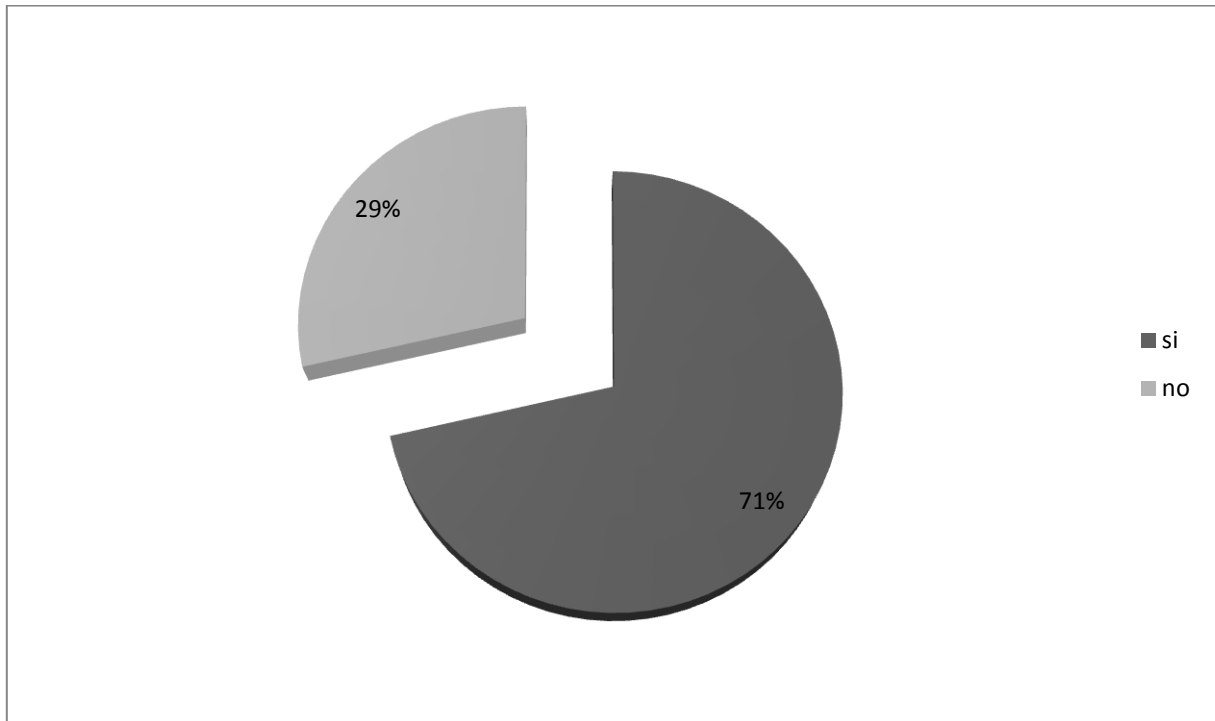
Fuente: Investigación de campo, noviembre 2017

Del total de los encuestados el ochenta y seis por ciento (86%) opino que no es procedente el considerar una propina como renta afecta del impuesto sobre la renta y el catorce por ciento (14%) considera que si debe considerarse como base imponible.

Los comentarios en su mayoría fueron en base a la procedencia real del ingreso para el trabajador, haciendo énfasis que las propinas no deben ser consideradas como sueldo, pues no es el patrono quien las paga pues el cliente es quien decide manifestar su agradecimiento por el servicio recibido.

Grafico No. 2

¿Cree que la bonificación incentiva, regulada en los decretos 78-89 y 37-2001, ambos del Congreso de la Republica, deben seguir siendo consideradas rentas afectas al impuesto sobre la renta, aun, cuando las leyes anteriormente citadas, digan que esta bonificación no debe producir renta afecta al trabajador?

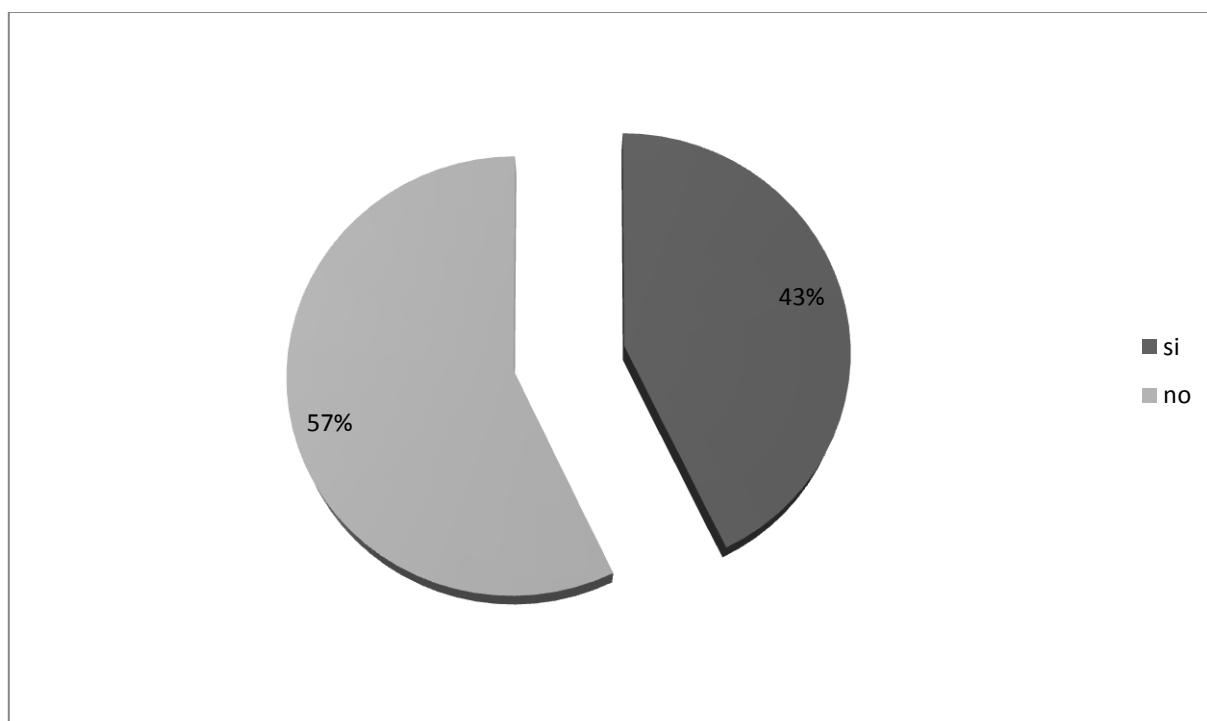


Fuente: investigación de campo, noviembre 2017.

El resultado obtenido fue el siguiente: del total de los encuestados el setenta y uno por ciento (71%) ha opinado que si se debe clasificar la bonificación incentivo como una renta afecta y el veintinueve por ciento (29%) opino que siendo esta una prestación laboral (puesto que no es considerado para cálculo de prestaciones) no debiera considerarse como base imponible, adicionando que la ley es clara en determinar que no están afectos a ningún tipo de impuesto o contribución como es el caso de las cuotas patronales o laboras que son recaudadas por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS).

Grafico No. 3

¿Cree que las facturas de pequeño contribuyente debieran ser consideradas en la planilla del IVA para la deducción por crédito en la determinación de la base imponible de las rentas del trabajo en relación de dependencia?

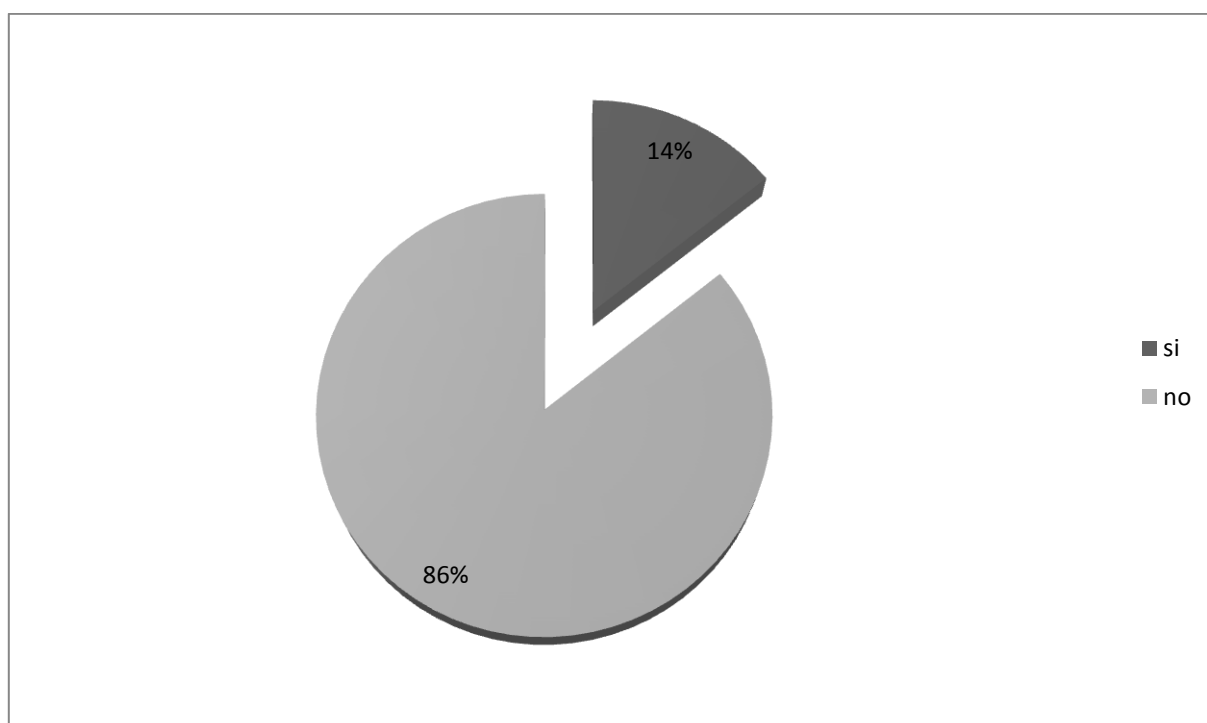


Fuente: Investigación de campo, noviembre 2017

Interpretación: del total de los encuestados el cuarenta y tres por ciento (43%) cree que las facturas debieran ser consideradas para la determinación del crédito a utilizar como deducción y el sesenta y siete por ciento (57%) opina que es improcedente que se consideren como crédito.

Grafico No. 4

¿Cree que los gastos por servicios médicos se debieran haber seguido considerando como gasto deducible en la determinación de la base imponible, por ser gastos que están fuera de la voluntad de los contribuyentes?



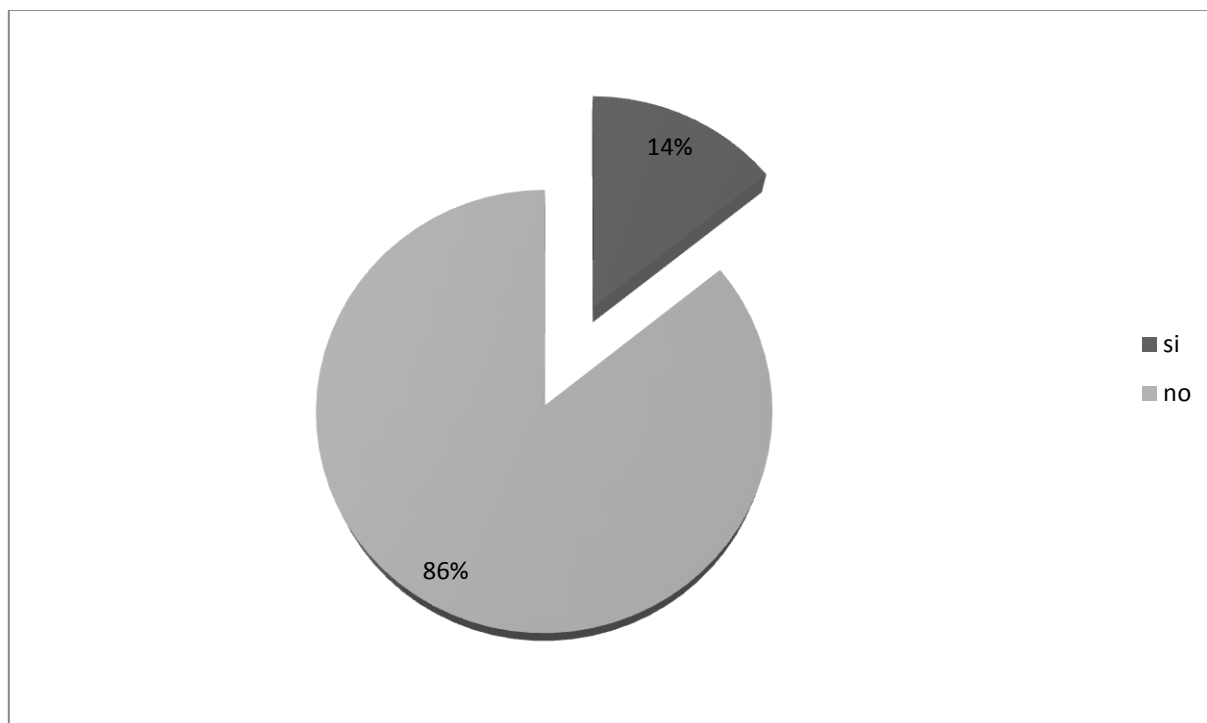
Fuente: Investigación de campo, noviembre 2017.

Del total de la población encuestada el ochenta y seis por ciento (86%) considera que los gastos por servicios médicos no deben ser considerados como gasto deducible directo y el diecisiete por ciento (14%) opina que si se deberían considerar como gasto deducible.

Se hace referencia en el Decreto 26-92 del Congreso de la Republica, Ley el Impuesto Sobre la Renta (derogado), estos gastos si eran considerados como un gasto deducible directo, por la naturaleza y contingencias en que se dan las enfermedades.

Grafico No. 5

¿Cree que los viáticos que los patronos les dan a los trabajadores deben ser considerados como renta afecta en el régimen de las rentas de trabajo en relación de dependencia?



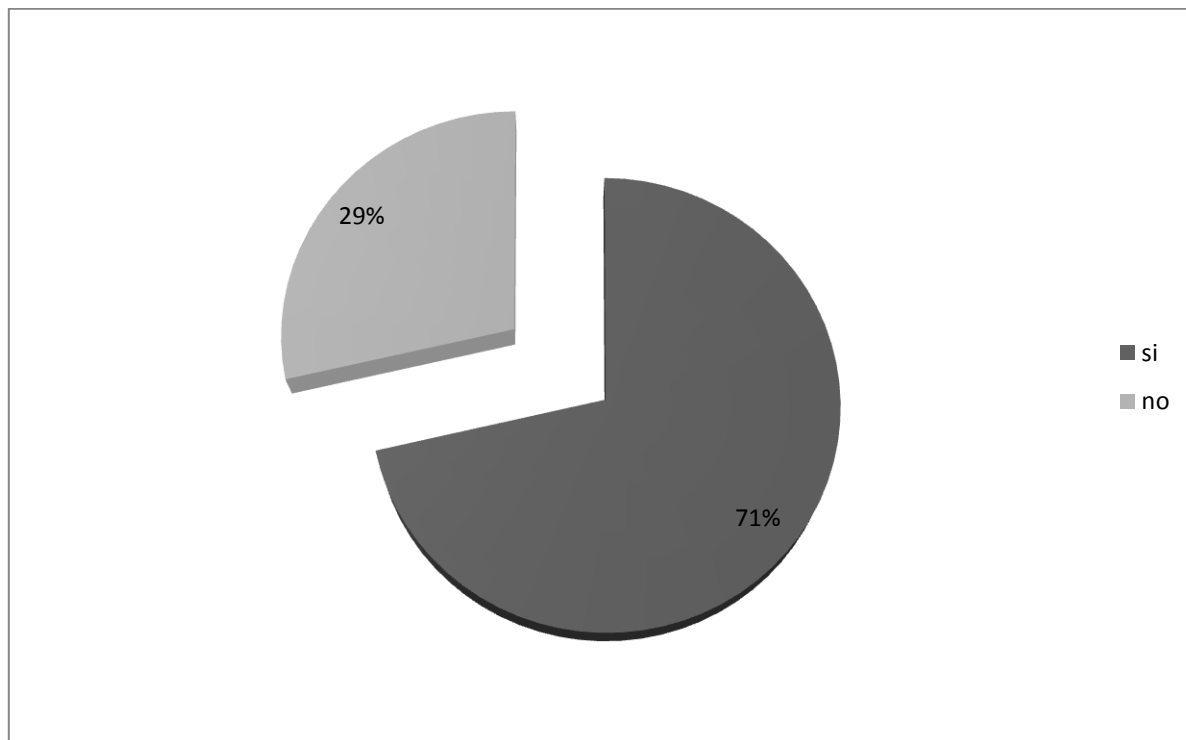
Fuente: investigación de campo, noviembre 2017.

Del total de la muestra investigada el ochenta y seis por ciento (86%) ha opinado que los viáticos no deben ser considerados como renta afecta, porque en la realidad laboral de nuestro país los viáticos siempre son liquidados mediante facturas para constituir costo en el Estado de Resultados de la empresa, y el catorce por ciento (14%) opinó que mientras no exista liquidación si debe constituir base imponible.

Un dato muy relevante aportado por los profesionales es que los viáticos deben ser considerados exentos aun cuando no se liquiden porque en el Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República, se le brinda el beneficio al trabajador siempre y cuando debe ejecutar sus labores en lugares externos del centro de trabajo.

Grafico No. 6

¿Considera que se debiera modificar el procedimiento para la determinación de la base imponible en éste régimen?



Fuente: Investigación de campo, noviembre 2017.

Del total de la población encuestada el setenta y uno por ciento (71%) opina que se debiera modificar el procedimiento para la determinación de la base imponible en este régimen ya que existen inconsistencias en las rentas que componen la base imponible y el veintinueve por ciento considera que no debe ser modificado.

Capítulo 5

Discusión y Análisis de Resultados

5.1 Análisis de los resultados

Pregunta 1

El resultado de la investigación refleja que el ochenta y seis por ciento (86%) de los encuestados considera que las propinas no deben ser consideradas como renta imponible por los siguientes argumentos.

- Las propinas son parciales y dependerán de la calidad y tipo de servicio que los empleados le proporcionaran a los clientes, además son opcionales y no obligatorias.
- Los clientes no son el patrono, y de acuerdo al Código de Trabajo para que exista un vínculo jurídico que formalice la dependencia del trabajador a la empresa, debe existir un Contrato Individual de Trabajo entre patrono y trabajador y para el cliente no existe un vínculo jurídico que le obligue a dar remuneración al prestador del servicio (empleado) adicional al costo del servicio.
- En algunas empresas ahora tienden a incluir las propinas dentro del costo del servicio y luego se lo transmiten al colaborador, pero, entonces habría una doble o múltiple tributación contribución porque al momento de facturar las propinas estarían formando parte de la base imponible del impuesto al valor agregado y también base imponible en la rentas del trabajo en relación de dependencia, de acuerdo al artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala “**Principio de capacidad de pago.** ...Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”.
- En el caso de que las propinas se facturen de parte de la empresa y luego se traslade al colaborador, se podrían incluir dentro del régimen de las rentas del trabajo si y solo si se consideraran dentro de la renta bruta y luego se descuenta como renta exenta.

Pregunta 2

El resultado de la pregunta numero 2 demuestran que un setenta y uno por ciento (71%) de la población encuestada considera que la Bonificación Incentivo regulada en los decretos 78-89 y 37-2001 deben ser consideradas como renta imponible y el diecisiete por ciento (29%) de la población considera que se debiera constituir como renta exenta. A continuación, se presentan los argumentos:

- El veintinueve por ciento que opina que la bonificación incentiva se debe constituir como renta afecta basa su opinión de acuerdo al artículo 2 del Decreto 78-89 del Congreso de la República de Guatemala el cual estipula “que formara costo para los regímenes del impuesto sobre la renta y en relación al trabajador no constituye renta afecta”.
- La población que opina que esta bonificación sí debe constituir renta afecta, tiene su base de acuerdo al artículo 6 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala el cual estipula “**Conflicto de Leyes.** En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate”. El cual se interpreta que el decreto 78-89 es una Ley de índole laboral y la Ley de Actualización Tributaria es de índole tributaria, entonces, dado que el conflicto se da en un tema tributario predomina la Ley de Actualización Tributaria, por lo tanto, se constituye como renta afecta.

Pregunta 3

Los resultados reflejan que el cuarenta y tres por ciento (43%) de la población considera que las facturas de pequeño contribuyente si debieran tener efecto de crédito para la planilla de IVA con la que los sujetos pasivos de las rentas de trabajo deberán deducir como crédito el impuesto pagado en las compras de bienes y servicios de la base imponible, pero, se hacen mención que por el monto del impuesto pagado en dicho régimen, el cual de acuerdo al artículo 47 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el cinco por ciento (5%) por el valor de la factura, adicionando que es un régimen legalmente regulado y aceptado en la legislación tributaria guatemalteca.

El cincuenta y siete por ciento (57%) que opino que estas facturas no deben considerarse dentro de la planilla del IVA argumentan que no proceden porque la Ley de Actualización Tributaria dentro del régimen de las rentas de trabajo se brinda una deducción de cuarenta y ocho mil quetzales (Q 48,000.00) sin necesidad de comprobación por lo cual se supone que dentro de este margen da la opción de compra a los pequeños contribuyentes porque no necesitan comprobación.

Además, consideran que el procedimiento para efectuar la planilla del IVA sería más complicado por la determinación de diferentes tipos impositivos en los regímenes del IVA, por lo que los contadores (quienes son los que hacen este tipo de trabajo) cobrarían un honorario más oneroso por ser un trabajo más complicado en la clasificación de facturas.

Pregunta 4:

Los resultados obtenidos relacionados a esta pregunta reflejan que el catorce por ciento (14%) de los sujetos encuestados opinaron que los gastos por servicios médicos deben ser considerados como gastos deducibles porque al igual que en el riesgo de las cuentas incobrables en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, las enfermedades también son un riesgo fuera del alcance para la salud del trabajador, por lo que todos los gastos por servicios médicos debieran ser considerados como deducción de la renta imponible.

En relación al ochenta y seis por ciento (86%) de los sujetos cuestionados opinan que los gastos por servicios médicos no deben ser considerados como gasto deducible directo por dos argumentos:

- El primero es porque, aunque las enfermedades son un riesgo para el trabajador, dentro de las deducciones sin necesidad de comprobación ya se ha otorgado la deducción por cuarenta y ocho mil (Q 48,000) sin necesidad de comprobación.
- Como segundo argumento esta que también se permite la deducción por las cuotas laborales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social el cual brinda los servicios médicos y los exámenes por las cuotas pagadas por el colaborador como cuota laboral.

Pregunta 5

Los resultados obtenidos dan a conocer que el ochenta y seis por ciento (86%) de los sujetos investigados considera que los viáticos que se le dan a los trabajadores no deben constituir renta afecta porque las empresas que brindan viáticos a sus colaboradores les piden facturas para respaldar el gasto y así aprovechar el crédito de las facturas para disminuir el impuesto a pagar. Además, las empresas no reflejan dentro de las planillas de salarios el rubro correspondiente a viáticos para no incrementar el valor de las cuotas patronales ni laborales, también, se debe hacer referencia que los viáticos se originan por gastos en los que se debe incurrir, por lo tanto, no es un ingreso más bien una compensación.

Pregunta 6: Los resultados obtenidos reflejan que el setenta y uno por ciento (71%) de los encuestados consideran que si se debe modificar el procedimiento para la determinación de la base imponible en el régimen de las rentas del trabajo en relación de dependencia porque existen algunos rubros que ocasionan inconsistencia en la determinación de la base imponible. Y el veintinueve por ciento de los encuestados considera que no se debe cambiar el presente procedimiento porque a su parecer está apegado a derecho.

5.2 Recomendaciones

1. Se debe especificar dentro del marco legal de las rentas del trabajo en relación de dependencia que las propinas forman parte de las rentas exentas.
2. Modificar el artículo 1 del decreto 78-89, específicamente para eliminar la expresión “*en cuanto al trabajador no creará renta afecta*” para que no sigan existiendo dudas acerca de que si la bonificación incentivo es o no una renta afecta.
3. Se debe brindar participación a las facturas de pequeños contribuyentes para que no se tienda a pensar que como dicen los malos contadores “no sirven”.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria debe presentar modelos de libro de salario en donde exista una apartado directo para los viáticos, que no genere obligación de cuotas

labores ni forme parte de las prestaciones laborales de los trabajadores, específicamente en los casos de los colaboradores a que hace mención el artículo 33 del Código de Trabajo.

5. Se debe realizar una readecuación en la determinación de la base imponible en el régimen de las rentas del trabajo en relación de dependencia.

Conclusiones

1. Las propinas deben ser consideradas rentas exentas: Las propinas son consideradas como renta bruta, pero deben ser también incluidas como una renta exenta en la determinación de la renta neta del sujeto pasivo, porque no es el patrono quien da ese beneficio es el cliente.
2. La bonificación incentivo es una renta afecta: El decreto 78-89 de la bonificación incentivo es una ley de carácter laboral, por lo que en materia tributaria predominan las disposiciones de la Ley de Actualización tributaria, por lo que está sujeta a derecho la inclusión de esta renta en la base imponible.
3. Las facturas de pequeño contribuyente no deben causar crédito como deducción de la base imponible: Dentro de las deducciones autorizadas en el régimen del trabajo en relación de dependencia se brinda una deducción sin comprobantes por Q 48,000.00, en donde deben figurar las compras realizadas a pequeños contribuyentes, por lo que no es procedente la inclusión de estas facturas dentro de la planilla del IVA.
4. Los viáticos no deben constituir renta afecta: por la realidad guatemalteca en base a la liquidación de los viáticos que las empresas brindan a sus colaboradores y la regulación estipulada en el Código de Trabajo, los viáticos no deben formar parte de la base imponible de las rentas del trabajo en relación de dependencia.

Referencias Bibliográficas

Libros

- 1) Monterroso, Gladis Elizabeth (2015). *Fundamentos Financieros y Finanzas Públicas*. Guatemala: Comunicación Gráfica G & A
- 2) Monterroso, Gladis Elizabeth (2015). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Comunicación Gráfica G & A
- 3) Molina, José Ernesto (2015). *Contabilidad General No. 3, Teoría y Práctica*. Guatemala: Servitextos, FL.
- 4) Molina, José Ernesto (2015). *Contabilidad de Costos Fabriles*. Guatemala: Servitextos, FL.
- 5) Ruiz Orellana, Alfredo Enrique. (2011). *Practiquemos Contabilidad*. Guatemala: Ediciones Alenro.

Legislación

- 6) Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución Política de la República de Guatemala**
- 7) Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Actualización Tributaria**. Decreto 10-2012
- 8) Congreso de la República de Guatemala. **Código Tributario**. Decreto 6-91
- 9) Congreso de la República de Guatemala. **Código de Trabajo**. Decreto 1441
- 10) Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Bonificación Incentivo**. Decreto 78-89
- 11) Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Bonificación Anual para trabajadores del sector Público y Privado**. Decreto 42-92
- 12) Congreso de la República de Guatemala. **Ley Reguladora de la prestación del Aguinaldo para los trabajadores del sector Privado**. Decreto 76-78
- 13) Congreso de la República de Guatemala. **Ley sobre el impuesto de Herencias, Legados y Donaciones**. Decreto 431

Artículos Tributarios Electrónicos

- 14) Barrientos Quezada, Jose Ricardo. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2017 01 de Noviembre) **Análisis Breve de la Reforma Tributaria**. Recuperado de:
http://icefi.org/sites/default/files/analisis_reforma_tributaria_en_guatemala_2012.pdf
- 15) Chile Monroy, Oscar. (2017 10 de Octubre). **Tratamiento Fiscal de las Propinas**.
Recuperado de:
<http://www.chilemonroy.com/docs/1394805811TRATAMIENTO%20FISCAL%20DE%20LAS%20PROPINAS.pdf>
- 16) Chile Monroy, Oscar. (2017 15 de Octubre.) **Tratamiento Fiscal de Viáticos**. Recuperado de:
<http://chilemonroy.com/docs/1441907166LOS%20VIATICOS%2014%20DE%20%20AGOSTO%202015.pdf>

Anexos

Anexo 1

Cuestionario

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Ciencias Económicas

Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría

A continuación encontrará una serie de interrogantes que servirán para el estudio de tesis **“Análisis de las rentas de trabajo reguladas en el decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y sus inconsistencias en la determinación de la base imponible”**, que corresponde al señor Heriberto Aridel Cifuentes Barrios, estudiante del Programa de Actualización de cierre académico de la Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría. La información recabada servirá exclusivamente para uso académico y profesional.

1. ¿Considera que las propinas que los clientes dejan a los trabajadores deben ser considerados como renta imponible en el régimen de las Rentas del trabajador en relación de dependencia, cuando quien da de manera directa esta remuneración es el cliente y no el patrono?

Si

No

¿Por qué? _____

2. ¿Cree que la bonificación incentivo, regulada en los decretos 78-89 y 37-2001, ambos del Congreso de la Republica, deben seguir siendo consideradas rentas afectas al impuesto sobre la renta, aun, cuando las leyes anteriormente citadas, digan que esta bonificación no debe producir renta afecta al trabajador?

Si

No

¿Por qué? _____

3. ¿Cree que las facturas de pequeño contribuyente debieran ser consideradas en la planilla del IVA para la deducción por crédito en la determinación de la base imponible?

Si

No

¿Por qué? _____

4. ¿Cree que los gastos por servicios médicos se debieran haber seguido considerando como gasto deducible en la determinación de la base imponible, por ser gastos que están fuera de la voluntad de los contribuyentes?

Si

No

¿Por qué? _____

5. ¿Cree que los viáticos que se le dan a los trabajadores deben ser considerados como renta afecta en el régimen de las rentas de trabajo en relación de dependencia?

Si

No

¿Por qué? _____

6. ¿Considera que se debiera modificar el procedimiento para la determinación de la base imponible en éste régimen?

Si

No

¿Por qué? _____

Anexo 2

Formulario para presentación jurada anual

12/10/2017

Catalogo

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 379 457 227	Impuesto Sobre la Renta. Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia, Declaración jurada y pago anual.	Número de Formulario 20 195 377 869
	1 de 4: En preparación	Número de Contingencia

Aclaraciones

¿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.

¿Cómo se usa este formulario?

- 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.

1. NIT DEL CONTRIBUYENTE *

Ej. 22255559

2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *

AÑO

3. ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL *

Actividad Económica Principal

4. NIT DEL ÚLTIMO PATRONO *

Ej. 22255559

5. RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**5.1 RENTA BRUTA (De uno o varios patronos)**

Sueldos	<input type="text"/>
Horas extras	<input type="text"/>
Comisiones	<input type="text"/>
Propinas	<input type="text"/>
Aguinaldo	<input type="text"/>
Bonificación anual (Bono 14)	<input type="text"/>
Viáticos	<input type="text"/>
Otros ingresos, bonificaciones, indemnizaciones o pensiones y remuneraciones que no constituyan reintegro de gastos	<input type="text"/>
Total Renta Bruta	0.00

5.2 RENTAS EXENTAS

Indemnizaciones o pensiones por causa de muerte o incapacidad	<input type="text"/>
Indemnización por tiempo servido	<input type="text"/>
Remuneraciones de diplomáticos, entes consulares etc. acreditados ante el gobierno de Guatemala	<input type="text"/>
Gastos de representación y viáticos comprobables dentro y fuera del país	<input type="text"/>
Aguinaldo hasta el 100% del sueldo o salario ordinario mensual	<input type="text"/>
Bonificación anual (Bono 14) hasta el 100% del sueldo o salario ordinario mensual	<input type="text"/>
Total Rentas Exentas	0.00
Renta neta (Total Renta Bruta - Total Rentas Exentas)	0.00


5.3 DEDUCCIONES

Gastos personales sin necesidad de comprobación	48000.00
Gastos personales comprobados según planilla del Impuesto al Valor Agregado	<input type="text"/>
Donaciones a favor del Estado, universidades, entidades culturales o científicas	<input type="text"/>
Otras donaciones	<input type="text"/>
Cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	<input type="text"/>
Primas de seguro de vida por riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador	<input type="text"/>

Total Deducciones	48000.00
Renta Imponible (Renta Neta - Total Deducciones)	0.00
6. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR	
Impuesto sobre la Renta	0.00
(-) Retenciones realizadas	<input type="text"/>
Impuesto a pagar	0.00 Alerta: No determinó impuesto a pagar, no está obligado a presentar declaración jurada anual.
Retenciones en exceso	0.00
7. RECTIFICACIÓN (opcional) (llene solo si necesita corregir datos de un formulario SAT-1431 anterior)	
Número de formulario SAT-1431 que se rectifica Son 11 dígitos que aparecen en la parte superior derecha del encabezado del formulario a corregir. Ejemplo 12345678901.	<input type="text"/>
(-) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anteriores	
(=) Impuesto a pagar	0.00
(=) Impuesto a favor del contribuyente	0.00
8. ACCESORIOS (son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)	
Fecha máxima de pago sin accesorios Fecha de vencimiento según calendario tributario	
¿Cuándo pagará este formulario? Si el pago lo realizará después del , cambie la fecha de esta casilla (máximo 20 días hábiles contados a partir de hoy). Luego de esa fecha el formulario caducará, el banco lo rechazará y deberá llenar otro. En base a esa fecha el formulario podrá adicionar accesorios.	<input type="text" value="12/10/2017"/>
(+) Multa formal (por presentación extemporánea)	
(+) Multa por omisión	
(+) Multa por rectificación	
(+) Intereses	
(+) Mora	
(=) Accesorios a pagar	0.00

Anexos 3

Formulario para proyección de retenciones

14/11/2017		Cálculo ISR Asalariados - Portal SAT	
		DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
		SAT-1901 Release 1.0 No. 1417164051	
NIT del Contribuyente		Apellidos y Nombres	
62930028		CIFUENTES,BARRIOS,,HERIBERTO,ARIDEL	
		Año: 2017	
RENTAS BRUTAS			
NIT	Nombre Razón o Denominación Social	Monto	
Patrono ante quien presenta la declaración:			
17983215	BARRIOS,CHAVEZ,,NESTOR,OMAR	433000.00	
Detalle de otros patronos:			
Detalle de otros expatronos:			
TOTAL RENTAS BRUTAS:		433000.00	
DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA			
Indemnizaciones o Pensiones por causa de muerte o incapacidad	<input type="text"/>		
Indemnizaciones por tiempo servido	<input type="text"/>		
Remuneraciones de los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes acreditados ante el gobierno de Guatemala, reciban por el desempeño de sus funciones, en condición de reciprocidad	<input type="text"/>		
Gastos de representación y viáticos comprobables, dentro y fuera del país	<input type="text"/>		
Aguinaldo hasta el (100%) del sueldo o salario ordinario mensual	<input type="text"/>		
Bonificación anual (Bono 14) de trabajadores, hasta el (100%) del sueldo del salario ordinario mensual	<input type="text"/>		
Total Rentas exentas		0.00	
(=) Renta Neta		433000.00	

<https://portal.sat.gob.gt/portal/calculo-isr-asalariados/> 1/2

DEDUCCIONES			
Deducciones personales sin necesidad de comprobación (Art. 72, Ley ISR Decreto 10-2012)		48000.00	
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.		0.00	
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		48000.00	
(=) Renta Imponible		385000.00	
Excedente de deducciones sobre rentas.		0.00	
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A RETENER			
Impuesto anual a pagar		20950.00	
(-) Otros créditos (constancias de retención de Expatronos)		0.00	
(=) Impuesto anual sujeto a retención		20950.00	
(=) Retención Mensual		1745.83	
LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO O RETENCIÓN EN EXCESO			
Impuesto anual a pagar		0.00	
(-) Otros créditos (constancias de retención de Expatronos)		0.00	
Subtotal		0.00	
(-) Retenciones al impuesto practicadas		0.00	
(=) Impuesto pendiente de pago		0.00	
(=) Impuesto a devolver por parte del patrono.		0.00	
PRESENTACIÓN			
DÍA	MES	AÑO	FIRMA:
14	11	2017	
<p>A) Los documentos de soporte de la presente declaración se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.</p> <p>B) Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio.</p>			