

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“OBLIGACIONES FISCALES QUE DEBEN CUMPLIR
LOS PROFESIONALES UNIVERSITARIOS”**



Guatemala, Mayo de 2010

**JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º.	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2º.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º.	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal 5º.	P.C. José Antonio Vielman

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES
DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

AREA MATEMÁTICA-ESTADÍSTICA	Lic. José Portillo Hernández
AREA CONTABILIDAD	Lic. Gaspar Humberto López Jiménez
AREA AUDITORÍA	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas

**PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO
DE TESIS**

PRESIDENTE EXAMINADOR	Lic. Rúben Eduardo Del Águila Rafael
EXAMINADOR	Lic. Guillermo Javier Cuyún González
EXAMINADOR	Lic. Mario René Ruano Torres

Guatemala, 08 de mayo de 2008.

Señor:
Decano de la Facultad de
Ciencias Económicas.
Universidad de San Carlos de Guatemala
Licenciado
José Rolando Secaída Morales
Ciudad Universitaria.

Señor Decano:

En atención a la designación efectuada, para asesorar al Perito Contador HUGO ISRAEL CABRERA GOMEZ en el trabajo de investigación OBLIGACIONES FISCALES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROFESIONALES UNIVERSITARIOS, tengo el agrado de dirigirme a usted, para informarle que he procedido a revisar y orientar al mencionado sustentante, sobre el contenido de dicho trabajo.

En ese sentido, el tema desarrollado, en mi opinión reúne los requisitos exigidos por las normas pertinentes, razón por la cual recomiendo su aprobación para su discusión en el Examen General Público de Tesis, previo a optar el Título de Contador Público y Auditor, en el Grado Académico de Licenciado.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Atentamente,

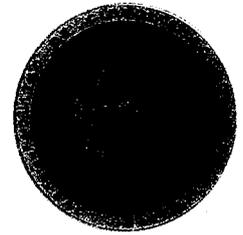


Jose Miguel García Mejía
Contador Público y Auditor
Colegiado CPA No. 1550

José Miguel García Mejía
Contador Público y Auditor
Colegiado CPA No. 1550



Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Edificio S-8, Segundo Nivel, Ciudad Universitaria Zona 12
Teléfono Planta 24439500 Ext. 1462



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
GUATEMALA, CATORCE DE ABRIL DEL AÑO DOS MIL DIEZ.

Con base al Punto SEXTO, inciso 6.7, subinciso 6.7.1 del Acta 05-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 08 de abril de 2010, se conoció el Acta AUDITORÍA 254-2009 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 10 de noviembre del año 2009 y el trabajo de Tesis denominado "OBLIGACIONES FISCALES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROFESIONALES UNIVESITARIOS", que para su graduación profesional presentó el (la) estudiante: **HUGO ISRAEL CABRERA GÓMEZ**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



[Handwritten signature]
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES

SECRETARIO

[Handwritten signature]

LIC. JOSE ROZANDO SECAIDA MORALES
DECANO



/Ingrid

[Handwritten signature]

DEDICATORIA

A DIOS

Por sembrar el entusiasmo en mí y deseos de mejorar cada día, proporcionando los medios para alcanzar mis objetivos.

A MIS PADRES

Gregoria Pineda de Gómez (Q.E.P.D), generosa mano protectora y apoyo a mis estudios, Jorge Gómez Ovando (Q.E.P.D) por figura paterna, mis abuelos, a Blanca Estela Gómez Pineda por darme la vida y contribuir a mi superación.

A MI ESPOSA

Por el apoyo incondicional para cumplir el sueño de ser un profesional.

A MIS ASESORES

Por brindar parte de su tiempo y aportar sus conocimientos al trabajo de tesis elaborado.

A LA “UNIVERSIDAD DE
SAN CARLOS DE GUATEMALA”

Por proporcionarme sus conocimientos académicos, especialmente a la facultad de Ciencias Económicas.

ÍNDICE

Página

Introducción..... i, ii

CAPÍTULO I

DISPOSICIONES LEGALES GENERALES QUE RIGEN LA ACTUACIÓN, DEL PROFESIONAL UNIVERSITARIO DE GUATEMALA.

1.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

1.1.1 Artículos Generales, Derechos Constitucionales..... 1

1.1.2 Artículos Específicos, Obligaciones Constitucionales..... 1

1.2 LEY DE COLEGIACIÓN PROFESIONAL OBLIGATORIA

1.2.1 Estructura Organizacional de los Distintos Colegios Profesionales en Guatemala..... 2

1.2.2 Artículos Relacionados con la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria..... 5

1.2.3 Disposiciones Generales de la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria..... 5

1.2.3.1 Ventajas de la Colegiación Profesional..... 6

1.2.4 Disposiciones Específicas de la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria..... 6

1.2.5 Derechos de los Profesionales Colegiados Activos..... 10

1.2.6 Obligaciones de los Profesionales Colegiados Activos..... 10

1.3 OTROS ASPECTOS LEGALES IMPORTANTES DE OBSERVANCIA GENERAL PARA LOS PROFESIONALES

1.3.1 Código de Comercio..... 11

1.3.2 Aspectos Legales que Rigen la Prestación de los Servicios Profesionales, de Conformidad con el Código Civil..... 11

1.3.3 Código Tributario..... 14

1.3.4	Código de Trabajo.....	15
1.3.4.1	Aspectos Generales.....	15
1.3.4.2	Aspectos Específicos	
1.3.4.2.1	Obligaciones de los Trabajadores.....	16
1.3.4.2.2	Prohibiciones a los Trabajadores.....	16
1.3.4.2.3	Causas que Determinan la Terminación del Contrato de Trabajo.....	17
1.3.4.2.4	Condiciones Para Laborar Fuera del Territorio Guatemalteco.....	18
1.3.5	Código Penal.....	19
1.3.6	Código Procesal Penal.....	20
1.4	RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	
1.4.1	Concepto.....	22
1.5	TRIBUTOS	
1.5.1	Definiciones.....	23
1.5.2	Disposición General.....	24
1.6	OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	25

CAPÍTULO II

OBLIGACIONES FISCALES DE LOS PROFESIONALES SEGÚN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CUANDO OBTIENE INGRESOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA Y/O DEL EJERCICIO LIBERAL DE LA PROFESIÓN O AMBOS

2.1	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
2.1.1	Rentas Afectas.....	28
2.1.2	Rentas Exentas.....	29
2.2	RÉGIMEN DE RETENCIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA PERSONAS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA	
2.2.1	Escala Progresiva de Tarifas Aplicables.....	31
2.2.2	Ingresos.....	33
2.2.3	Egresos y/o Deducciones Personales.....	34
2.2.4	Determinación de la Renta Imponible	37

2.2.5	Crédito a Cuenta del Impuesto.....	38
2.2.6	Declaración Jurada al Inicio de las Actividades.....	40
2.2.6.1	Retenciones a los profesionales en Relación de Dependencia.....	41
2.2.7	Declaración Jurada en Periodos Intermedios.....	43
2.2.8	Declaración Jurada al Final de las Actividades.....	43
2.2.8.1	Periodo Extraordinario.....	45

2.3 OBLIGACIONES DE LOS PROFESIONALES QUE EJERCEN SU PROFESIÓN EN FORMA LIBERAL

2.3.1	Tipo Impositivo Régimen General Obligatorio para Personas que su Actividad no sea Mercantil.....	47
2.3.2	Tipo Impositivo Régimen Opcional.....	48
2.3.2.1	Gastos Deducibles.....	50
2.3.2.2	Gastos no Deducibles.....	55
2.3.3	Formas de Pago para el Régimen General Obligatorio y Opcional.....	57
2.3.3.1	Régimen General Obligatorio.....	57
2.3.3.2	Pagos Trimestrales ó A Cuenta del Impuesto Sobre la Renta.....	58

2.4 RELACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 20-2006, QUE A CRITERIO APLICAN AL PROFESIONAL DE CONFORMIDAD. “LEY ANTI-EVASIÓN”.....

60

CAPÍTULO III

OBLIGACIONES FISCALES DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CUANDO SE OBTIENEN INGRESOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA Y/O DEL EJERCICIO LIBERAL DE LA PROFESIÓN O AMBOS

3.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1.1	Definiciones.....	63
3.1.1.1	Ventas.....	64
3.1.1.2	Servicio.....	64
3.1.1.3	Importación.....	64
3.1.1.4	Exportación de Bienes.....	64
3.1.1.5	Exportación de Servicios.....	64

3.1.1.6	Nacionalización.....	64
3.1.1.7	Periodo Impositivo.....	64
3.1.1.8	Debito Fiscal.....	65
3.1.1.9	Crédito Fiscal.....	65
3.2	ASPECTOS GENERALES Y OBLIGACIONES FORMALES Y SUSTANTIVAS DEL CONTRIBUYENTE	
3.2.1	Aspectos Generales.....	65
3.2.1.1	Fecha de Pago del Impuesto.....	66
3.2.1.2	Exenciones Especificas.....	67
3.2.1.3	Base del Impuesto.....	68
3.2.2	Obligaciones Formales y Sustantivas del Profesional	
3.2.2.1	Determinación del Pago.....	68
3.2.2.1.1	Reconocimiento del Crédito Fiscal.....	69
3.2.2.1.2	Debito Fiscal.....	70
3.2.2.1.3	Determinación del Debito Fiscal Mensual.....	71
3.2.2.2	Libros de Compras y Ventas.....	72
3.2.2.3	Registros Contables.....	73
3.2.2.4	Declaración y Pago del Impuesto.....	74
3.3	RELACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 20-2006, “LEY ANTIEVASION”.....	74
3.4	RELACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON EL DECRETO 38-92 LEY DE IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y COMBUSTIBLE DERIVADOS DEL PETRÓLEO.....	75

CAPÍTULO IV

DESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES, SEGÚN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA, EN MATERIA FISCAL

4.1	CONFORME EL CÓDIGO TRIBUTARIO	
4.1.1	Infracciones Especificas.....	78

4.1.2	Cuando él Profesional Figura como Agente Retenedor.....	79
4.1.3	Mora.....	80
4.1.4	Resistencia a la Acción Fiscalizadora ante la Administración Tributaria	80
4.1.5	Infracciones a los Deberes Formales.....	82
4.1.6	Infracciones cometidas por profesionales o Técnicos	
4.1.6.1	Responsabilidad.....	84
4.2	CONFORME EL CÓDIGO PENAL	
4.2.1	Generalidades.....	84
4.2.2	Revelación de Secreto Profesional.....	84
4.2.3	Estafa.....	85
4.2.4	Defraudación Tributaria.....	86
4.2.5	Apropiación Indevida de Tributos.....	88
4.2.6	Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria....	88

CAPÍTULO V

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROFESIONALES CONFORME LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1	CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
5.1.1	Por la Obtención de Ingresos en Relación de Dependencia.	
5.1.1.1	Información General.....	90
5.1.1.2	Casos Prácticos.....	90
5.1.2	Por la Obtención de Ingresos del Ejercicio Liberal de la Profesión.	
5.1.2.1	Profesionales bajo el Régimen de Tipo Impositivo según el Artículo 44 "A" de la ley del Impuesto Sobre la Renta.....	119
5.2	CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LA OBTENCIÓN DE INGRESOS DEL EJERCICIO LIBERAL DE LA PROFESIÓN	
5.2.1	Datos Generales.....	121
5.2.2	Registros en los Libros de Compra	121
5.2.3	Registro en libro de ventas.....	122
5.2.4	Determinación del Impuesto.....	123

CONCLUSIONES.....	124
RECOMENDACIONES.....	125
BIBLIOGRAFÍA.....	126

INTRODUCCIÓN

Dado que en Guatemala cada año crece el número de profesionales egresados de las universidades, es importante establecer las obligaciones que recaen a estos. La legislación guatemalteca establece que “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.” es importante hacer notar que para que se cumpla este fin se deben de cumplir con los preceptos que se establecen en las leyes, lo cual se extiende y se fundamenta para este caso concreto en la tributación, asimismo la legislación establece que toda persona que se encuentre en las condiciones que la ley establece deberá contribuir sin importar su sexo, clase social, edad, ni credo.

Debido a lo anterior el Estado se ve obligado a fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aunque para lograrlo deba combatir la evasión, defraudación y debe simplificar los procedimientos de recaudación para una mayor efectividad.

Otros factores externos que prevalecen para realizar la recaudación son los tratados y convenios internacionales, los cuales también exigen mejoras, modernización, reestablecimiento, modificación y optimización al sistema de recaudación fiscal actual. De esta cuenta el Estado a su vez podrá exigir de forma coactiva a cada ciudadano que cumpla con sus deberes fiscales; la presente tesis pretende proporcionar elementos básicos para que los profesionales universitarios conozcan sus obligaciones fiscales en relación a su capacidad económica.

Uno de los problemas que afronta la población guatemalteca, es el desconocimiento de la legislación fiscal, teóricamente cada ciudadano debería conocer las leyes sin excepción, por el hecho de ser de carácter público, pero lamentablemente esto no se cumple. Derivado de esta situación la presente tesis está enfocada a uno del los

sectores que se ha visto afectado y que está representado por los profesionales universitarios.

Conforme lo anterior se realizó el trabajo de investigación en el supuesto que los Contadores Públicos y Auditores, son los profesionales que tiene mayor conocimiento para proporcionar la asesoría fiscal, derivado de la experiencia en temas económicos y fiscales, obtenidos durante su formación académica. Los objetivos de la tesis se dividieron en dos:

1. Generales

- Presentar aspectos fiscales básicos, tanto teóricos como prácticos a todos los Profesionales Universitarios sin excepción, de los ingresos provenientes por la prestación de sus servicios personales en relación de dependencia, del ejercicio liberal de la profesión o de ambos al mismo tiempo y los que se obtenga de otras actividades
- Como Contador Público y Auditor ampliar los conocimientos fiscales, relacionados con la figura fiscal que estos deben tomar ya sea en relación de dependencia y/o del ejercicio liberal de su profesión.

2. Específicos

Estos se dirigen al estudio de las normas Constitucionales, ordinarias y reglamentos relacionados con el modo que deben tributar los profesionales universitarios. Distinguir los diferentes momentos en que se encuentre el profesional para establecer el régimen al que pertenece así como el reconocimiento de sus derechos y obligaciones en el ámbito administrativo.

Para el estudio de la presente tesis en el capítulo I, se muestra un resumen del marco teórico de la relación jurídica y las disposiciones legales según la

Constitución Política de la República, Ley de Colegiación Profesional; Código Civil, Comercio, Tributario, Trabajo en forma general, que rigen específicamente al profesional universitario de Guatemala en el ámbito administrativo, en el capítulo II se exponen los artículos la Ley del Impuesto Sobre la Renta que aplican a los profesionales universitarios que obtienen sus ingresos por la prestación de sus servicios personales ya sea en relación de dependencia o del ejercicio liberal de la profesión o de ambos. Los artículos a mencionar contienen los derechos y obligaciones que afectan al profesional, como consecuencia de la forma en que perciba sus ingresos, este elemento califica a que régimen de tributación debe someterse, consecuentemente el capítulo III complementa el capítulo anterior por estar íntimamente ligado a los ingresos que él profesional percibe los cuales puede estar o no, afectos según la Ley del Impuesto al Valor agregado, cabe mencionar que los artículos que se exponen también constituyen los derechos y obligaciones que este tenga, en el capítulo IV se describen las infracciones y sanciones que puede caer el profesional, según lo que estipula el Código Tributario y por último el capítulo V, se exponen casos prácticos cuando un profesional se encuentre como empleado prestando sus servicios personales y cuando ejerza la profesión de forma liberal de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

Concluyendo con lo descrito con anterioridad en el presente trabajo de tesis se analizaran y estudiaran las obligaciones de los profesionales en el ámbito administrativo con las diferentes instituciones como lo son la Superintendencia de Administración Tributaria, Ministerio de Trabajo y Colegios de Profesionales.

CAPÍTULO I

DISPOSICIONES LEGALES GENERALES QUE RIGEN LA ACTUACIÓN, DEL PROFESIONAL UNIVERSITARIO DE GUATEMALA

1.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

1.1.1 Artículos Generales, Derechos Constitucionales

La Constitución Política de la República de Guatemala o también llamada Carta Magna, representa el ordenamiento jurídico de máxima jerarquía en Guatemala, establece las formas de gobierno, estructura y organización del poder público e imprescindiblemente los deberes y derechos de los ciudadanos. Para la presente tesis se seleccionaron artículos de aplicación general y éstos se relacionan con los profesionales: conforme el artículo 4 de la Carta Magna; en Guatemala todos los seres humanos, hombres y mujeres son libres e iguales en dignidad y derechos.

También el artículo 43, de nuestra Carta Magna, decreta la libertad de industria, comercio y trabajo. Consecuentemente estos artículos constitucionales, enfatizan el principio de libertad e igualdad de derecho, la aplicación de los mismos tiene relación con las profesiones universitarias y el ejercicio de la profesión, dado que en Guatemala existe libre elección a la profesión que se desee ejercer.

1.1.2 Artículos Específicos, Obligaciones Constitucionales

En Guatemala, se exige la colegiación profesional a los egresados de las distintas universidades del país, la disposición está contenida en el artículo 34, de nuestra Carta Magna. Este artículo establece dos condiciones; primero, reconoce el derecho a la libre asociación; es decir que nadie está obligado a asociarse ni formar parte de grupos. Segundo, manifiesta una excepción a este mismo derecho; la Colegiación Profesional es obligatoria para todos los egresados de las distintas carreras universitarias.

El artículo 90 de la Carta Magna, rige para todos los profesionales universitarios; “La colegiación de los profesionales es obligatoria y tendrá como fin la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio”.

1.2 LEY DE COLEGIACIÓN PROFESIONAL OBLIGATORIA

1.2.1 Estructura Organizacional de los Distintos Colegios Profesionales en Guatemala

Todos los egresados de las diversas carreras universitarias, deben colegiarse al colegio que le corresponda. En la actualidad se han fundado doce colegios profesionales así:

1. Abogados y Notarios
2. Arquitectos
3. Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, (CECPAAE)
4. Contadores Públicos y Auditores
5. Estomatológico
6. Farmacéuticos y Químicos
7. Humanidades
8. Ingenieros
9. Ingenieros Agrónomos
10. Ingenieros Químicos
11. Médicos y Cirujanos
12. Médicos Veterinarios y Zootecnistas.

Los colegios agrupan a sus asociados de acuerdo con las profesiones que estos desarrollen, con excepción de los siguientes:

- El Colegio de Ciencias Económicas, está integrado por profesionales con grado de licenciado en las carreras de: Administración de Empresas,

Contaduría Pública y Auditoría, Economía, Mercadotecnia, Informática y Ecoturismo. Adicionalmente, agrupa a cerca de veinte profesiones más, la mayoría de estas se relacionan con la carrera de Administración de Empresas e Informática, tal como se presentan a continuación:

Cuadro No. 1

Cuadro de carreras afines	
Administración de:	Informática:
Empresas de la Hospitalidad	En Administración de la Mercadotecnia
Empresas Turísticas	En Administración de Empresas
Hoteles y Restaurantes	Y Administración Bancaria
Recursos Turísticos	Y Administración de Calidad
Seguros y Fianzas	Y Administración de las Telecomunicaciones
Sistemas de Computación e Informática	Y Administración de Negocios
Sistemas de Información y/o Informativos	Y Administración de Recursos Humanos
Tributaria e Informática	Y Administración Educativa
Tributaria y Tecnológica de Aseguramiento	Y Administración Pública
	Y Administración Turísticas y Hoteleras

Fuente: Trifoliar del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, a criterio.

- El Colegio de Farmacéuticos y Químicos de Guatemala agrupa a los siguientes profesionales:
 - a) Farmacéuticos
 - b) Farmacéuticos Químicos
 - c) Químicos Farmacéuticos
 - d) Químico Biólogos
 - e) Nutricionistas
 - f) Bioquímicos

g) y otros relacionados.

➤ El Colegio de Médicos Veterinarios y Zootecnistas de Guatemala agrupa a los siguientes profesionales:

- a) Médicos Veterinarios
- b) Licenciados en Zootecnia
- c) Licenciados en Acuicultura

Es importante señalar que la investigación sobre la estructura organizacional de los Colegios Profesionales según la Ley de Colegiación, Decreto Número 72-2001, se realizó de forma general.

“Los colegios profesionales se integran con los órganos siguientes:

- a) Asamblea General
- b) Junta Directiva
- c) Tribunal de Honor y
- d) Tribunal Electoral.” (9: art 8)

La Junta Directiva, del colegio es un órgano ejecutivo y deberá estar integrado por siete miembros, que ocuparan los siguientes cargos:

Cuadro No. 2

Estructura de la Junta Directiva de los Colegios Profesionales en Guatemala, octubre 2009.	
Miembros	Jerarquías
1	Presidente
1	Vicepresidente
1	Vocal primero
1	Vocal segundo
1	Secretario
1	Prosecretario
1	Tesorero

Fuente: Elaborado de conformidad con artículo 15, Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, a criterio.

El órgano superior de los Colegios Profesionales, se denomina “Asamblea de Presidentes de los Colegios Profesionales en Guatemala”, tal como su nombre lo indica, agrupa a los presidentes de cada uno de los Colegios Profesionales existentes en el país, su principal objetivo es resolver asuntos que atañen al ejercicio de la profesión en sus respectivas especialidades.

1.2.2 Artículo Relacionado con la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria

El artículo 90, de la Carta Magna decreta que los Colegios Profesionales deben poseer personalidad jurídica y funcionar conforme a la Ley de Colegiación Profesional obligatoria del Decreto No. 72-2001. El objetivo de los Colegios Profesionales debe consistir en “contribuir al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala y a los fines y objetivos de todas universidades del país”. También deben contribuir a mejorar el nivel científico, técnico y cultural de las profesiones universitarias.

1.2.3 Disposiciones Generales de la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria

El artículo 1 del Decreto No. 72-2001, Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, establece que:

- a) La colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria.
- b) Aquellos profesionales que incumplan con el requisito de la colegiación antes del inicio de cualquier actividad que implique el ejercicio de su profesión, hará responsable penalmente al profesional, al ejercer una profesión sin estar legalmente autorizado.

El estatus de colegiado activo para el profesional es un requisito imprescindible para el ejercicio de la profesión, porque lo faculta legalmente para ejercer. La persona contratante tendrá el derecho a exigir la acreditación de colegiado activo, para

suministrar validez al contrato, sin perjuicio de las responsabilidades penales y civiles que pueda incurrir por incumplimiento.

La definición de colegiación de conformidad con la Ley de Colegiación Profesional es la siguiente: “Es la asociación de graduados universitarios de profesiones afines, en entidades gremiales, conforme a las disposiciones de esta ley.”(9: art 1)

Es importante indicar que desde hace más de treinta años no se había constituido otro colegio profesional, pero bajo el amparo del Decreto No. 72-2001, a partir de abril del año 2005, surge un nuevo ente denominado Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, cuya personalidad jurídica fue reconocida por La Asamblea de Presidentes de Colegios Profesionales a través de la Resolución No. 1233.3.05.

1.2.3.1 Ventajas de la Colegiación Profesional

1. Habilitación del ejercicio profesional de forma legal.
2. Derecho a prestaciones gremiales según los estatutos de cada colegio.
3. Protección y defensa del ejercicio profesional.

1.2.4 Disposiciones Específicas de la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria

Según el artículo 1 de la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, deben colegiarse todos los profesionales sin excepción alguna:

- a) Los egresados de las distintas universidades debidamente autorizadas y que hubieren obtenido el o los títulos, por lo menos en el grado de licenciatura.
- b) Los incorporados a la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- c) Los graduados en las distintas universidades del extranjero, cuyos títulos sean reconocidos en Guatemala, según tratados y convenios internacionales aceptados y ratificados por el Estado. Sin embargo estos profesionales deberán cumplir con el procedimiento de reconocimiento de títulos, establecido por la Universidad de San Carlos de Guatemala, para ser aceptados como colegiados.

d) Los graduados en el extranjero que formen parte de programas de postgrado, entrenamiento u otras actividades organizadas para desarrollarse en Guatemala, por las distintas universidades del país, instituciones no estatales, instituciones internacionales o instituciones del Estado, autónomas o semiautónomas y las Municipalidades que por tal motivo deban ejercer la profesión en Guatemala, durante un lapso de dos años como máximo, no prorrogables, podrán hacerlo por el tiempo que dure la actividad respectiva, para lo cual se inscribirán en el registro de colegiados temporales que deberá llevar cada Colegio Profesional. Esta misma ley otorga el beneficio de ejercer la profesión temporalmente solo con la autorización del Colegio Profesional al cual corresponda, entonces la parte contratante pagara las cuota ordinarias y extraordinarias que sean estipulas por el respectivo colegio.

En consecuencia de las disposiciones citadas en los párrafos precedentes, se establece que:

- a) Sin el respectivo pago no existe, la autorización legal para el ejercicio profesional.
- b) Si el profesional universitario fuera extranjero, se deberá solicitar la autorización al Ministerio de Trabajo para obtener el permiso correspondiente para laborar en el país.

A continuación se presentan las respuestas a interrogantes que a criterio frecuentemente los profesionales tendrían acerca de la Ley de Colegiación Profesional:

¿Qué concesión otorga la Ley de Colegiación Profesional a los nuevos egresados?

Un período de gracia de seis meses, a partir de la fecha de graduación, dentro de los cuales deberá hacer efectivo el pago correspondiente y para el efecto deberá

presentar el título profesional que lo acredita como egresado de la universidad, en el grado mínimo de licenciado.

¿Qué sucede si el nuevo profesional universitario no cumple con el requisito de colegiarse?

Ocasiona una sanción económica en concepto de multa, la cual no debe sobrepasar de Q. 1,000.00, la cual será acordada y revisada por la Junta Directiva del colegio al que pertenezca.

¿Cuál es la naturaleza y fin de los Colegios Profesionales?

1. Naturaleza

“Son asociaciones gremiales no lucrativas, esencialmente apolíticas de carácter laico con personalidad jurídica y de patrimonio propio.”(9: art 3) El funcionamiento de éstas asociaciones se regirá, conforme a los estatutos que la misma establezca.

2. Fines

La Ley de Colegiación Obligatoria establece siete fines, sin embargo para efectos del presente trabajo de tesis, a criterio se seleccionaron los más relevantes:

- a. “Promover, vigilar y defender el ejercicio decoroso de las profesiones universitarias en todos los aspectos, propiciando y conservando la disciplina y solidaridad entre sus miembros;
- b. Promover el mejoramiento cultural y científico de los profesionales universitarios;
- c. Promover y vigilar el ejercicio ético y eficiente de las profesiones universitarias;
- d. Promover el bienestar de sus agremiados mediante el establecimiento de fondos de prestaciones, contrataciones de seguros y otros medios que se consideren convenientes.

- e. Contribuir al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala y al cumplimiento de los fines y objetivos de todas las universidades del país.”(9: art 3)

¿Quién es el colegiado activo?

De acuerdo con el artículo 5 del Decreto No. 72-2001, Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, establece que el colegiado activo es un profesional universitario con grado mínimo de licenciado que cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Haber cumplido con las normas de inscripción y registro establecidas en los estatutos y reglamento del colegio respectivo.
- b) No estar sujeto a sanciones por resolución de la autoridad judicial competente, que lo inhabilite para el ejercicio legal de la profesión;
- c) Estar solvente en el pago del impuesto sobre el ejercicio de las profesiones universitarias, impuestos gremiales, cuotas de colegiación y provisiones tanto ordinarias como extraordinarias según los estatutos y reglamentos del colegio respectivo.

¿Qué se debe hacer con la constancia que otorgar a los colegiados activos?

El artículo 7, decreta que todos los profesionales activos, deberá colocar la constancia que lo acredita como colegiado, permanente o temporal, extendida por el Presidente y Secretario de la Junta Directiva del Colegio respectivo, en un lugar visible donde normalmente ejerza su actividad. Cuando las actividades profesionales se realicen fuera del habitual lugar de trabajo, se podrá solicitar al colegio al que pertenezca, una constancia portable.

¿En qué momento se pierde la calidad de colegiado activo?

Cuando no se haya cancelado los pagos en concepto de colegiación y éstos tengan tres meses vencidos. Dada la morosidad, la ley decreta que pierde la calidad de

colegiado activo, automáticamente y para tal efecto no es necesario le sea comunicado su estatus, de la misma forma se retoma automáticamente la calidad de colegiado activo al momento de pagar las cuotas caídas en morosidad.

1.2.5 Derechos de los Profesionales Colegiados Activos

El artículo 21 de la Ley de Colegiación Profesional contiene los derechos para los profesionales activos, a criterio se seleccionaron los más relevantes los cuales se presenta a continuación:

- a) Intervenir con voz y voto en las deliberaciones y decisiones de La Asamblea General;
- b) Elegir y ser electos para cualquier cargo de La Junta Directiva, Tribunal de Honor, Tribunal Electoral y de aquellos otros que corresponda, siempre que llenen los requisitos que para el efecto exige la ley;
- c) Apelar las resoluciones de cualquiera de los órganos que conforman el colegio ante La Junta Directiva del mismo.
- d) Ser defendido en el ejercicio de sus derechos profesionales y gremiales, incluyendo el cobro de sus honorarios y apoyados en sus justas demandas;
- e) Participar en los actos culturales, científicos, sociales y deportivos, así como en las diferentes comisiones que sean creadas por La Junta Directiva.

1.2.6 Obligaciones de los Profesionales Colegiados Activos

Del mismo modo que el colegiado activo tiene derechos, también la ley le confiere obligaciones, a criterio se seleccionaron los más relevantes los cuales se presentan a continuación:

- a) "Ajustar su conducta a las normas de la ética profesional, conforme al código respectivo.
- b) Mantener el prestigio de la profesión.
- c) Observar las leyes y exigir su cumplimiento, tanto en el ejercicio de la profesión, como en el desempeño de cargos o empleos públicos;
- d) Pagar puntualmente sus cuotas y obligaciones al colegio respectivo."(9: art 22)

1.3 OTROS ASPECTOS LEGALES IMPORTANTES DE OBSERVANCIA GENERAL PARA LOS PROFESIONALES

1.3.1 Código de Comercio

Este código define quienes son comerciantes y también quienes no lo son, para los efectos que al profesional le corresponda se establece que: “No son comerciantes aquellos que ejercen una profesión liberal” (3: art 9) evidentemente no están clasificados como comerciantes por lo tanto deberán regirse conforme al Código Civil.

1.3.2 Aspectos Legales que Rigen la Prestación de los Servicios Profesionales, de Conformidad con el Código Civil

El Código Civil, Decreto No. 106, establece las normas que rigen la prestación de servicios inclusive los prestados por profesionales universitarios.

El fundamento de orden constitucional según el artículo 43, reconoce la libertad de comercio y trabajo, de forma específica el artículo 2027 del Código Civil, decreta que los profesionales que presten sus servicios y aquellos que los soliciten, son libres para contratar sobre honorarios y condiciones de pago. Por lo tanto, el Código Civil cumple con lo establecido en la Carta Magna y lo decreta de forma específica.

La contratación y retribución que por derecho corresponde al profesional, están regulados entre el artículo 2028 al 2032 del Código Civil. A continuación se presentan las respuestas a interrogantes que pueden formularse tanto los profesionales como los contratantes de los servicios profesionales:

¿Cómo se regula la retribución del profesional cuando no existe convenio entre las partes?

De conformidad con el artículo 2028 del Código Civil, establece que la retribución del profesional se regulara según el arancel respectivo, en caso que no hubiere,

entonces este será fijado por el juez, quien deberá considerar la importancia, duración de los servicios y la capacidad económica del que debe pagarlo.

¿Qué incidencia económica debe considerarse en caso que varias personas solicitaran, los servicios profesionales para un mismo asunto?

El Código Civil establece que todas aquellas personas que solicitaron los servicios profesionales son responsables por el pago de los honorarios y gastos causados con tal motivo.

¿Qué incidencia económica debe considerarse cuando varios profesionales hubieren prestado sus servicios en un mismo asunto?

El Código Civil en el artículo 2031, establece que cada uno de los profesionales tendrá derecho a ser retribuido proporcionalmente a los servicios prestados y al reembolso de los gastos.

¿Qué sucede si un profesional conviene con el contratante prestar sus servicios profesionales y éste se negara a pagar?

Quedara obligado a pagar al profesional, pero para validar la negociación es conveniente que exista un convenio firmado entre un profesional y él contratante. El artículo 2032 del Código en Civil, establece que: Sí un profesional presta sus servicios profesionales tendrán derecho a ser retribuidos, cualquiera que sea el éxito o resultado del negocio en el cual hubiere intervenido.

¿Cuáles son las obligaciones que se le atribuyen los profesionales por el ejercicio de la profesión?

Estas obligaciones están contenidas en los artículos 2033 y 2034 del Código Civil, a continuación se presenta un resumen de las mismas:

El profesional está obligado a prestar su servicio con toda dedicación y diligencia, apegado a las prescripciones de la ciencia de que se trate. También será responsable por los daños y perjuicios que cause por dolo, culpa o ignorancia inexcusable.

Sí un profesional no puede continuar prestando sus servicios, debe avisar con anticipación, a la persona que lo contrató según la naturaleza del trabajo, en caso contrario que no se cumpla con esta condición el profesional queda responsable por los daños y perjuicios que ocasione.

¿Cuál es el derecho que posee la persona que contrata los servicios de un profesional?

Sí el contratante no está conforme con el desarrollo, actos, conducta del profesional, puede dejar sin efecto el contrato, a través del pago del trabajo y gastos efectuados derivados del mismo, si hubiere desacuerdo entre las partes por la cantidad a pagar al profesional esta será fijada por el juez. Esta disposición está contenida en el artículo 2035 del Código Civil.

¿Cuál es la consecuencia que afronta, aquella persona que sin poseer el título facultativo legal prestare servicios profesionales?

Estará sujeta a las penas respectivas, no tendrá derecho a retribución, será responsable de los daños y perjuicios que hubiere ocasionado. Esta disposición está contenida en el artículo 2036 del Código Civil.

Comentarios de los artículos expuestos del Código Civil

- a) No obstante que los honorarios profesionales pueden ser calculados a través de un arancel, método de uso común por los abogados y notarios, la mayoría de profesionales no lo utiliza, porque la retribución es pactada de mutuo acuerdo.

Es común que dichos honorarios estén por debajo de los aranceles que establecería un juez, esto se debe a un factor determinante: la oferta y la demanda que se produce en el mercado de servicios profesionales.

- b) Es frecuente que la mayoría de contratantes no hacen uso de sus derechos, cuando se debe penalizar al profesional por el incumplimiento al trabajo, negligencia, correcciones y situaciones legales, porque el contratante percibe que no tendría mayor notabilidad utilízalos. Ejemplo: Sí un cliente demanda al profesional que contrato, el trámite se torna engorroso, origina pérdida de tiempo y los resultados son poco beneficiosos de los que se esperaba obtener. Salvo casos excepcionales; Las demandas impuestas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, IGSS, por negligencia profesional. Este ha desembolsado cantidades millonarias para los pacientes afectados, sin embargo se observa que la condena recae al instituto y no al médico responsable. Esto demuestra la debilidad del Código Civil por la forma en que está orientado y como se decretan las leyes en Guatemala.

1.3.3 Código Tributario

El tema del presente trabajo de tesis es: “Obligaciones fiscales que deben cumplir los profesionales” y para fundamentar el origen de la tributación en Guatemala se integro el Código Tributario y en base a este, se dará respuesta a la siguiente interrogante:

¿Por qué deben tributar los profesionales?

La respuesta se sustenta de acuerdo con las siguientes bases legales:

- a) La Constitución Política de la República, en el artículo 135, literal “d” decreta que son deberes de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Así también el artículo 243 hace referencia a la capacidad contributiva; Todo tributo debe establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, de lo contrario derivaría en arbitrariedad o irracionalidad. Por lo tanto los tributos deben ser justos y equitativos.

- b) El Código Tributario establece que la fuente del pago a los impuestos, serán tomados en función de las disposiciones constitucionales y leyes tributarias.
- c) De manera específica la Ley del Impuesto Sobre La Renta e Impuesto al Valor Agregado, no contemplan exenciones para los profesionales que los liberen del pago a los tributos, siempre y cuando estén incluidos en los supuestos de la ley.

1.3.4 Código de Trabajo

En Guatemala existe varias formas de producir ingresos pero la más importante se obtiene mediante la prestación de servicios personales ante un patrono, entonces surgen la relación laboral entre empleado y patrono, la cual es regulada por el Código de Trabajo y para efectos del presente trabajo de tesis a continuación se presentan los aspectos laborales que se relacionan con el profesional.

1.3.4.1 Aspectos Generales

No obstante que el Código de Trabajo es de aplicación general, para toda clase de empleado, desde obreros hasta profesionales, a continuación se exponen aquellos artículos que están íntimamente relacionados con el profesional que presta sus servicios para un determinado patrono:

“Para que el contrato individual de trabajo exista y se perfeccione, basta con que se inicie la relación de trabajo” (4: art 19 primer párrafo), esto quiere decir que no es necesario que exista un contrato por escrito para iniciar la relación laboral. Una de las características del Código de Trabajo, consiste en ser una ley tutelar de la clase trabajadora, siempre buscará la conciliación entre las partes ó proporcionara la protección al empleado.

En la práctica: Cuando no existe contrato de trabajo, la inspección de trabajo otorga credibilidad a todo lo que el trabajador informe aunque no sea verdad y será el

patrono, quien deba demostrar lo contrario, es decir que él que acusa no tiene que demostrar nada porque el Código de Trabajo protege a la clase trabajadora. En la actualidad es frecuente que esta ventaja es mal utilizada por muchos trabajadores que se presentan a la Inspección del Ministerio de Trabajo, para exponer situaciones exageradas ó falsas con el ánimo de percibir más dinero del que les correspondería. Con las disposiciones del Código de Trabajo se origina una excepción a la acusación con respecto a lo que ocurre en el aspecto penal, porque la persona que acusa es quien debe aportar las pruebas.

1.3.4.2 Aspectos Específicos

1.3.4.2.1 Obligaciones de los Trabajadores

De conformidad con el artículo 63 del Código de Trabajo, enumera nueve obligaciones para los trabajadores, las cuales son de observancia general es decir que los profesionales universitarios, no quedan exentos de estas. A criterio se listaron las más importantes así:

- Ejecutar el trabajo con eficiencia, cuidado, esmero apropiado en la forma, tiempo y lugar convenidos;
- Observar buenas costumbres durante el trabajo;
- Guardar los secretos técnicos, comerciales y fabricación de los productos, así como los asuntos administrativos, con tanta más fidelidad cuando más alto sea el cargo del trabajador.

1.3.4.2.2 Prohibiciones a los Trabajadores

Según el artículo 64 del Código de Trabajo, tipifica que las prohibiciones de los trabajadores son seis, sin embargo a criterio se seleccionaron las más relevantes:

- Abandonar el trabajo en horas de labor sin causa justificada o sin licencia del patrono y/o jefes inmediatos;
- Realizar propaganda política durante la jornada de trabajo o dentro del establecimiento;

- Trabajar en estado de embriaguez, bajo la influencia de drogas, estupefacientes o en cualquier condición anormal análoga;

1.3.4.2.3 Causas que Determinan la Terminación del Contrato de Trabajo

El artículo 77 y 181 del Código de Trabajo, decretan un total de quince causas que califica y dan por terminado el contrato de trabajo, sin embargo a criterio se seleccionaron aquellas que pueden ser las más comunes y afectarían al profesional:

- “Cuando el trabajador, cometa una falta contra la propiedad del patrono o de algún compañero de trabajo dentro del establecimiento donde labora. Asimismo cuando cause intencionalmente, por descuido o negligencia daño material en maquinarias, herramientas y materias primas, productos y demás objetos relacionados, en forma inmediata o indudable con el trabajo” (4: art 77 literal “d”)
- “Cuando el trabajador deje de asistir al trabajo sin permiso del patrono o sin causa justificada, durante dos días laborales completos y consecutivos o durante seis medios días laborales en un mismo mes calendario”; La justificación de la inasistencia se debe elaborar al momento de reanudarse las labores, si no se hubiere hecho antes. (4: art 77 literal “f”)
- “Cuando el trabajador, al celebrar el contrato haya inducido en error al patrono, pretendiendo poseer cualidades, conocimientos que evidentemente no posee o presentándole referencias o atestados personales cuya falsedad éste luego compruebe, o ejecutando su trabajo en forma que demuestre claramente su incapacidad en la realización de las labores para las cuales haya sido contratado”. (4: art 77 literal “i”)

- Cuando revele secretos técnicos, comerciales o de fabricación. Con mayor fidelidad según más alto sea el cargo del trabajador o la responsabilidad que tenga de guardarlos y cuya revelación ocasione perjuicio a la empresa.
- “La violación del Artículo 64 inciso “c””. (4: art 181 literal “d”) Trabajar en estado de embriaguez o bajo la influencia de drogas estupefacientes o en cualquier otra condición anormal análoga.

1.3.4.2.4 Condiciones para Laborar Fuera del Territorio Guatemalteco

Los artículos 34 y 35 del Código de Trabajo decretan las condiciones que protegen al trabajador para que pueda laborar fuera del territorio guatemalteco. Sin embargo dichas disposiciones no aplican para los profesionales, cabe mencionar que este Código no indica la razón de excluir al profesional de estos beneficios. No está demás presentar algunos beneficios que tiene el empleado:

- Es prohibido celebrar contratos con trabajadores para la prestación de servicios laborales fuera del territorio, sin la autorización del Ministerio de Trabajo. Para obtener la autorización correspondiente el reclutador o empleador debe llenar los siguientes requisitos;
 - Mantener un apoderado en el país, que pueda responder por todos los reclamos que presenten los familiares o trabajadores en cuanto a la ejecución de lo convenido durante estén vigentes los contratos.
 - Deberá pagar los gastos de transporte al empleado contratado. Estos inician desde la salida de la casa del empleado hasta el destino de trabajo en el exterior, también deben cubrir los gastos que se realicen en las fronteras.

- Depositar en un banco del sistema guatemalteco, una suma prudencial que fije el Ministerio de Trabajo o en su defecto prestar una fianza que garanticen los gastos de repatriación de los trabajadores.
- El Ministerio de Trabajo no autoriza los contratos de trabajo para el exterior si: El trabajador fuera menor de edad y cuando no garantice la prestación de alimentos de quienes dependa de ellos.

1.3.5 Código Penal

Debido a la responsabilidad que tiene el profesional con la sociedad, el Código Penal tipifica las infracciones que pueden ser cometidas por este durante el desempeño de la profesión las cuales se presentan a continuación; las sanciones serán expuestas en el capítulo IV:

- El Código Penal tipifica la infracción por la revelación del secreto profesional, el cual aplica para profesionales universitarios y establece lo siguiente: “Quien, sin justa causa, revelare o empleare en provecho propio o ajeno un secreto del que se ha enterado por razón de su estado, oficio, empleo, profesión, sin que ello ocasionare perjuicio”. (5: art 223)
- También se tipifica el delito de estafa mediante información contable. De acuerdo con el Código Penal, este delito puede ser cometido por profesionales universitarios y otras personas que se relacionen con la elaboración de la información contable. Literalmente se lee así: “Comete el delito de estafa mediante información contable; el auditor, perito contador, gerente, representante intendente, liquidador; administrador de entidades comerciales, bancarias y/o cooperativas que en sus dictámenes o comunicaciones firme o certifique informes, inventarios, integraciones, estados financieros y consignen datos contrarios a la verdad”. (5: art 271)

- Delitos contra el régimen tributario; La defraudación tributaria es una de estas y consiste en el engaño que induzca a error a la Administración Tributaria para determinar el pago de la obligación tributaria. Este Código también tipifica los casos especiales de defraudación tributaria. A continuación se presenta algunos de estos casos:
 - ✓ Quien desvirtuó los fines de las exenciones con el objeto de evadir impuestos.
 - ✓ Venta de mercadería en forma clandestina para evitar el pago de impuestos, es decir que no posea patente de comercio, no lleva registros contables y no tenga un establecimiento abierto para el público.
 - ✓ Uso de documentación falsa con el ánimo afectar la determinación y pago del impuesto.

- Otro delito tipificado por el Código Penal, consiste en la apropiación indebida de los tributos por aquella persona que actúa en calidad de agente de percepción o retención y no ingrese los impuestos percibidos o retenidos, después de 30 días hábiles contados a partir del requerimiento para enterarlos.

1.3.6 Código Procesal Penal

El Código Penal tipificó los delitos contra el régimen tributario los cuales se presentaron en párrafos anteriores, sin embargo el Código Procesal Penal establece el proceso que se debe seguir cuando se halla confirmado este delito ante las autoridades correspondientes. Para efectos del presente trabajo de tesis a continuación se expone de forma general dicho proceso;

Cuando un contribuyente haya cometido el delito de contra el régimen tributario y haya sido declarado culpable, se verá obligado al pago de los tributos que evadió, sin embargo esto no exime la responsabilidad y tendrá que responder conforme lo dicte el Código Procesal Penal. Los artículos 328, 329 y 330 establecen el procedimiento para sobreseer; que significa cesar el procedimiento.

Corresponderá sobreseer en favor de un imputado:

- “Cuando resulte evidente la falta de alguna de las condiciones para la imposición de una pena, salvo que correspondiere proseguir el procedimiento para decidir exclusivamente sobre la aplicación de una medida de seguridad y corrección” (6: art 328, numeral 1)
- “Cuando, a pesar de la falta de certeza, no existiere, razonablemente, la posibilidad de incorporar nuevos elementos de prueba y fuere imposible requerir fundadamente la apertura el juicio.” (6: art 328, numeral 2)

“El sobreseimiento firme cierra irrevocablemente el proceso con relación al imputado en cuyo favor se dicta, inhibe su nueva persecución penal por el mismo hecho y hace cesar todas las medidas de coerción motivadas por el mismo. Mientras no esté firme, el tribunal podrá decretar provisionalmente la libertad del imputado o hacer cesar las medidas sustitutivas que se le hubieren impuesto.

En los casos en que se persigan delitos contra el orden jurídico tributario, no procederá el sobreseimiento, aunque se produzca el pago total de la obligación tributaria e intereses, cuando el proceso se refiere a:

- Apropiación de recursos percibidos en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

- Apropiación de las retenciones practicadas en la aplicación del Impuesto Sobre la Renta.
- En los delitos contra el orden jurídico tributario a que se refieren los artículos 358 “A”, 358 “B”, 358 “C” y 358 “D” y los delitos de Defraudación y Contrabando Aduaneros.” (6: art 330)

Por lo anteriormente expuesto, a continuación se presenta los aspectos tributarios que se vinculan con el profesional:

1.4 RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1.4.1 Concepto

La relación jurídica tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud, de las normas que regulan las obligaciones tributarias las cuales permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

La génesis de esta expresión y su conceptualización se remonta a los trabajos de Gianini, quien la define como una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias. Esta relación jurídica especial es de naturaleza compleja lo cual nos lleva a uno de los problemas más debatidos en la doctrina tributaria, pues existe gran controversia por su contenido.

La relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico entre el Estado, como acreedor Tributario o también una entidad pública que en virtud, de una ley posee este derecho y el sujeto pasivo representado por los contribuyentes (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos que sin poseer la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este). Este vínculo jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos

hipotéticamente encuadrados en la ley. Nuestro Código Tributario, tipificación la relación jurídica tributaria el Capítulo II, del artículo 17 al 30.

1.5 TRIBUTOS

1.5.1 Definiciones

Los artículos del 9 al 13 de Código Tributario, contiene la definición del tributo y sus diferentes clases las cuales se exponen a continuación:

Tributos: “son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. (7: art 9)

Clase de tributos: “Son los impuestos, arbitrios, impuestos especiales y contribuciones por mejoras.” (7: art 10)

Impuesto: “es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.” (7: art 11) Esta definición se interpreta así: El pago en concepto de impuesto no se destina a una actividad específica del Estado, tales como las mejoras, educación, salud y seguridad que de alguna manera benefician a la gran mayoría de la población.

Lo contrario del impuesto sucede con el arbitrio porque “es el impuesto decretado por ley a favor de una ó varias Municipalidades”, (7: art 12) esto se refiere a un tributo que tiene como fin una contraprestación a cambio del pago, ejemplo: Para obtener una partida de nacimiento se debe pagar un arbitrio, en este caso se observa que existe una relación concreta con el contribuyente.

Las Contribuciones Especiales, es el “tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivado de la

realización de obra publicas ó servicios estatales” (7: art 13 primer párrafo), este último se refiere por ejemplo a la reparación de una calle o la construcción de un drenaje.

Las contribuciones por mejoras se establecen “para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”. (7: art 13 segundo párrafo)

1.5.2 Disposición General

El artículo 18 del Código Tributario establece que: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”. Quiere decir que el contribuyente puede ser individual o jurídico y puede actuar en calidad de contribuyente o responsable; se entiende como contribuyente cuando el sujeto pasivo efectúa el pago directo de los impuestos, que le corresponda por ejemplo: El Impuesto Sobre La Renta (ISR), Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdo de Paz (IETAP) e Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), etc.

La sección tercera, del Código Tributario define quienes son responsables de acuerdo a las condiciones presuntas establecidas. Varios de los artículos que componen esta sección coinciden en que el responsable “debe, por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”. Es decir que las leyes tributarias decretan específicamente, cuando debe actuar un responsable. Los diferentes tipos de responsables que reconoce el Código Tributario son los siguientes:

- Obligado por deuda ajena.
- Responsable por representación.
- Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos.
- Agente de retención o de percepción.

- Responsabilidad del agente de retención o de percepción.

Las leyes que otorgan la función de contribuyente y responsable en una misma persona son: La ley del Impuesto Sobre Renta e Impuesto Único Sobre Inmuebles. Las personas pueden ser jurídicas o individuales, estos últimos lo pueden ejercer los profesionales como contribuyentes directos y responsables.

1.6 OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal entre la Administración Tributaria, otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador, previsto en ley y conserva el carácter personal, a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes y privilegios especiales.

“La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

(7: art 14)

Es importante indicar que la obligación tributaria se materializa cuando coincide con el presupuesto del hecho generador previsto en ley, esta normado que dicha obligación tributaria conserva el carácter personal. El artículo 31 del Código Tributario establece que: “El 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”. Quiere decir que si el hecho generador no se realiza, entonces no hay nacimiento de la obligación tributaria.

Por ejemplo, “el hecho generador” está representado por el sueldo que devengue el profesional que labora para un patrono y cumplan con lo establecido por el artículo 57 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual obliga presentar la declaración jurada ante el patrono cuando perciba remuneraciones de su trabajo en relación de dependencia en el Sector Público ó Privado, y los ingresos deben ser superiores a

los Q. 36,000.00 anuales, si no cumple con esta condición no formaran parte del hecho generador y consecuentemente no tendrán ninguna obligación tributaria. Por ende si un profesional tiene ingreso cero no existe hecho generador y no hay tributo que pagar.

CAPÍTULO II

OBLIGACIONES FISCALES DE LOS PROFESIONALES SEGÚN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CUANDO OBTIENE INGRESOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA Y/O DEL EJERCICIO LIBERAL DE LA PROFESIÓN O AMBOS

El Impuesto Sobre la Renta es el tributo que recae sobre la utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra. La ley decreta que este impuesto recae a todas las personas que obtenga rentas dentro del país que provengan de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Con el objeto de conocer las similitudes entre contribuyente y profesional a continuación se incluyen los siguientes conceptos:

- Son contribuyentes, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por lo tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.
- Profesionales, son aquellos que son egresados de las distintas universidades y que hubieren obtenido el título por lo menos en el grado de licenciatura.

Derivado de los conceptos citados anteriormente se puede concluir que; los profesionales son contribuyentes porque hipotéticamente obtendrán rentas que serán generadas en el país y por lo tanto estarán obligados al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador. Sin embargo no todos los contribuyentes son profesionales excepto que sean egresados de las distintas universidades y que hayan obtenido un título por lo menos en el grado de licenciatura.

Para efectos del presente trabajo de tesis en este capítulo se denominara indistintamente contribuyente o profesional, porque se refiere a una misma persona.

2.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1.1 Renta Afectas

El campo de aplicación para el Impuesto Sobre La Renta, radica en ser eminentemente territorial, quiere decir que toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país que obtenga rentas en Guatemala pueden estar afectos. Sin embargo el presente trabajo de tesis se enfoca al sector profesional universitario. Por ejemplo; si un profesional es originario de Europa y viene a laborar a Guatemala el estará afecto al Impuesto Sobre la Renta, entonces es evidente que la renta que obtienen los profesionales, sin importar su nacionalidad estaría afecta y se cumple con lo establecido en esta ley, Por lo tanto el guatemalteco que trabaja en Guatemala con mayor razón, debe tributar.

Lo indicado en el primer párrafo de este capítulo, se fundamenta en el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, Decreto 26-92, el cual textualmente se lee así: “Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional”. Ejemplo: Si un profesional guatemalteco viaja a El Salvador para prestar sus servicios profesionales y cobra \$. 10,000.00 en concepto de honorarios, no nace el hecho generador, porque el ingreso se obtuvo fuera del territorio nacional. En conclusión; todos los profesionales ó no, que laboren en el exterior no están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta por los ingresos provenientes del exterior.

Otro ejemplo donde las rentas no están afectas al impuesto, son las remesas que provienen del exterior. Es decir que los guatemaltecos profesionales o no, que trabajan en el exterior y envíen remesas a sus familiares desde cualquier parte del mundo a Guatemala, estos no deben pagar el Impuesto Sobre la Renta por estos ingresos, porque en Guatemala se adquiridos vía remesa y el dinero se generó fuera del país.

El fundamento legal para los ejemplos expuesto anteriormente, está contenido en el artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta así: “Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por lo tanto están obligadas al pago del impuesto”, la explicación a este artículo es que, no persigue la nacionalidad de la persona y se verán afectas únicamente las rentas que se obtenga en el país.

2.1.2 Renta Exentas

El Código Tributario establece que exención “es la dispensa total ó parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”. (7: art 62) Este concepto es general y rige para leyes específicas, y para los efectos correspondientes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual el artículo 6 establece las rentas que podrían estar afectas al impuesto pero que se eliminan de la regla general, para efectos de este trabajo de tesis, a continuación se presentan las exenciones que tendría derecho los profesionales que se desempeñen en relación de dependencia o del ejercicio liberal de la profesión.

- “Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad producida por accidente o enfermedad; ya sea que los pagos sean únicos o periódicos, se efectúen conforme el régimen de seguridad social, por contrato de seguro o en virtud de sentencia.” (12; art 6, literal f)
- “Los pagos en concepto de indemnizaciones por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector privado o público.” (12; art 6, literal g) Cabe mencionar que el término trabajadores es general, pero aplicaría también a los profesionales.
- Las indemnizaciones por seguros de daños. (12; art 6, literal h)

- “Las prestaciones laborales percibidas en concepto de “aguinaldo hasta el 100% del sueldo mensual, la bonificación anual establecida por el Decreto Número 42-92 del Congreso de la República, así como las jubilaciones, pensiones y montepíos originados en Guatemala.” (12; art 6, literal m)
- “Las rentas y prestaciones proporcionadas de instituciones tales como el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, IGSS, u otras instituciones similares a sus asegurados, afiliados y beneficiarios en concepto de riesgos ó contingencias de seguridad también se encuentran exentas del Impuesto Sobre La Renta” (12; art 6, literal n)

También el artículo 37, literal “b”, último párrafo, considera ingreso exento, la indemnización pagada por la compañía de seguros por los siguientes conceptos:

- a) Seguros de accidentes personales
- b) Seguros de gastos médicos.

En consecuencia de las exenciones expuestas en los párrafos anteriores a continuación se presenta el siguiente ejemplo: sí un profesional u otra persona ganara un premio de lotería, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, decreta que las personas individuales o jurídicas que paguen o acrediten deben retener un 10% con carácter definitivo, sobre el importe neto de los premios al momento de hacer efectivo el pago del premio, pero si no le fuere retenido el respectivo impuesto por la tasa anteriormente indicada, el acreedor del premio deberá efectuar dicho pago. Lo anteriormente citado se sustenta en el artículo 62, segundo párrafo de la ley en mención. El Código Tributario establece que extingue la obligación tributaria con el pago del tributo. Por ende este tipo de ingresos se convierten en exentos cuando se hace el respectivo pago del impuesto.

Por lo tanto en la declaración jurada anual que presente el contribuyente deberá consignar todos los ingresos exentos y afectos percibidos durante el período que inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre del mismo año.

2.2 RÉGIMEN DE RETENCIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA PERSONAS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

Todo profesional que estime obtener ingresos superiores a los Q. 36,000.00 anuales, por la prestación de servicios provenientes exclusivamente del trabajo personal, ante uno o varios patronos, del sector público o privado, asume la obligación de presentar ante el patrono una declaración de ingresos y egresos cuando se inicien labores. Pueden producir dos situaciones; La primera, el empleado inicie labores a principios del año calendario; La segunda, iniciar labores en un período intermedio, independientemente de la fecha en que inicie labores el profesional deberá presentar la “Declaración Jurada Proyectada”, esta servirá al patrono de base para retener al empleado la cuota determinada, en concepto del Impuesto Sobre la Renta.

Al final del período el contribuyente deberá presentar de nuevo la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, en la cual deberá consignar los ingresos percibidos efectivamente y las deducciones y/o gastos desembolsados, que por ley tiene derecho a deducir. Para el período de liquidación definitiva del impuesto es anual, principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de mismo año. Es importante indicar que el impuesto a pagar no será mayor del 31% de la renta imponible.

2.2.1 Escala Progresiva de Tarifas Aplicables

Los profesionales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deberán calcular el impuesto sobre su renta imponible

de acuerdo con la siguiente escala progresiva de tarifas, la cual esta decreta en el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta así:

Cuadro No. 3

ESCALA PROGRESIVA DE TARIFAS					
Intervalos de Renta Imponible				Impuesto a pagar	
	De más de	A	Importe fijo	Más	Sobre el excedente de renta imponible de
1	Q. 0.00	Q. 65,000.00	Q. 0.00	15 %	Q. 0.00
2	Q. 65,000.00	Q. 180,000.00	Q. 9,750.00	20 %	Q. 65,000.00
3	Q. 180,000.00	Q. 295,000.00	Q. 32,750.00	25 %	Q. 180,000.00
4	Q. 295,000.00	en adelante	Q. 61,500.00	31 %	Q. 295,000.00

Fuente: Elaborado de conformidad con artículo 43, ley del Impuesto Sobre la Renta.

Se debe utilizar la escala progresiva de tarifas, independientemente si la declaración jurada se presenta ante el patrono ó en su defecto a la Superintendencia de Administración Tributaria siempre y cuando los ingresos provengan de la prestación de servicios ante un patrono en relación de dependencia. Esta escala posee la particularidad de ser utiliza cuando se prepara la declaración jurada en forma proyectada o definitiva; es decir cuando el profesional inician labores, se originan modificaciones y al finalizar el período impositivo. A continuación se presenta una breve explicación sobre el uso de la escala progresiva de tarifas:

El resultado de la diferencia entre los ingresos y las deducciones y/o gastos, se denomina renta imponible la cual sirve de base para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta a pagar. Cuando se obtiene la renta imponible se debe establecer en que rango se encuentra, cual es el monto del excedente y cuanto le corresponde aplicar del importe fijo más el porcentaje que se ubique dentro del rango previamente establecido de acuerdo con la escala progresiva de tarifas. Por lo tanto “el impuesto a pagar se determinará sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente al excedente de renta imponible de cada intervalo,

según la escala anterior”. (12; art 43 segundo párrafo) Por ejemplo; un profesional determina una renta imponible de Q.75,000.00 entonces deberá establecer en que intervalo se localiza, de acuerdo con la escala progresiva de tarifas así:

2	Q. 65,000.00	Q. 180,000.00	Q. 9,750.00	20 %	Q. 65,000.00
---	--------------	---------------	-------------	------	--------------

Quiere decir que la renta imponible se encuentra entre los Q.65,000.00 a los Q.180,000.00 y se debe calcular el impuesto, sobre el excedente de los Q.65,000.00 porque la ley tiene previsto, de cuanto será el importe fijo a pagar por lo tanto deberá realizarse el siguiente cálculo para establecer el monto total del impuesto a pagar así:

Renta imponible	75,000
Menos	
Excedente de la renta Imponible	- 65,000
Diferencia	<u>10,000</u>
Porcentaje	<u>20%</u>
Cantidad resultante	<u>2,000</u>
Mas	
Importe fijo	<u>9,750</u>
Impuesto a pagar	<u><u>11,750</u></u>

2.2.2 Ingresos

Constituye renta bruta para las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia por los siguientes conceptos:

- Los sueldos y salarios.
- Comisiones.
- Gastos de representación, cuando éstos no deban ser comprobados.
- Bonificaciones (Dto. 42-92; Bono 14 y el Dto. 76-78; Aguinaldo)
- Bonificación según Decreto 78-89, (por productividad y eficiencia).
- Y otras remuneraciones similares.

Además de los ingresos listados anteriormente la ley en estudio reconoce que “los reintegros de seguros de vida no dótalos que las compañías de seguros efectúen a sus asegurados, constituirán renta afecta en el período de imposición, que se produzcan”. (12; art 37, literal b)

Entre los ingresos brutos también deben agregarse los ingresos exentos, es decir las remuneraciones o ingresos que ya fueron objeto del pago del Impuesto Sobre la Renta.

2.2.3 Egresos y/o Deducciones Personales

Con el propósito de establecer la Renta Imponible, artículo 37 de la ley en estudio reconoce varias deducciones a las que tendrá derecho el contribuyente. Esta ley concede una deducción principal por la suma de Q. 36,000.00, sobre la cual no es necesario poseer comprobantes de desembolso. El profesional tendrá derecho a presentar más deducciones las cuales se presenta a continuación, sin embargo para fines del presente trabajo de tesis a criterio se listaron las más usuales:

- “Las cuotas pagadas a: colegios profesionales, primas de fianzas, Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto Militar por concepto de jubilaciones, pensiones y montepíos;
Las primas, contribuciones, cuotas o aportes en planes de previsión social, así como también primas de seguro vida no dótalos”, (12: art 37 literal “b”) accidentes personales y de gastos hospitalarios con empresas nacionales y extranjeras deberán estar debidamente autorizadas. No está de más indicar que una de las condiciones para que las compañías de seguros reembolsen el monto convenido por los seguros de vida no dótalos, es que el asegurado sobreviva al vencimiento del contrato.
- “El monto de las pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia y mientras sus efectos se mantengan” (12: art 37 literal “c”)

- Las donaciones en efectivo, pero debe observarse las siguientes condiciones:
 - ✓ “Que puedan comprobarse fehacientemente,
 - ✓ Que sean otorgadas a favor del Estado, Municipalidades y sus empresas; las asociaciones y/o fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, religiosas, las iglesias y partidos políticos.” (12: art 37 literal “d”) Éstas entidades deben de estar constituidas y registradas ante la Superintendencia de Administración Tributaria, S.A.T., esto quiere decir que están obligadas a llevar contabilidad completa, se inscribieron en el Registro Tributario Unificado y presentan declaración jurada anual con sus respectivos anexos.
 - ✓ La deducción máxima por este concepto no debe de exceder del 5% de la renta neta ó por un monto máximo Q. 500,000.00 en cada período de liquidación definitiva anual.

- Si la donación consiste en derechos ó bienes, debe observarse que está no puede exceder del costo de adquisición ó construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación.

Las donaciones dinerarias y de bienes estarán sujetas a fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, S.A.T., cuyo objetivo es determinar:

- ✓ Que las donaciones deducidas por el profesional u otros contribuyentes, puedan ser confirmadas en los registros contables de la entidad que la recibió. Cuando no puedan ser verificadas, no serán aceptadas como deducibles del Impuesto Sobre la Renta para el contribuyente que las otorgo. Si la parte fiscalizadora determina que existen indicios de defraudación presentara la denuncia respectiva, conforme el Código Tributario con base a los artículos 70 y 90.

- La Superintendencia de Administración Tributaria, acepta las erogaciones en concepto de “gastos médicos” como deducibles al Impuesto Sobre la Renta siempre y cuando cumplan con las siguientes condiciones:
 - El desembolso, debió haber sido realizado por el contribuyente afecto.
 - El pago de gastos médicos se debe realizar a profesionales colegiados activos y/o hospitales y centro de salud autorizados por el Ministerio de Salud Público y Asistencia Social Guatemalteca.
 - Los gastos médicos deben demostrarse a través de las facturas extendidas a favor del contribuyente.
 - Que estos gastos hayan sido pagados en beneficios del cónyuge o conviviente, hijos menores de edad ó discapacitados. Esta condición es de carácter restrictivo, porque circunscribe únicamente al núcleo familiar del contribuyente, no así para el resto de su familia; Los padres del contribuyente ó para un hijo que haya cumplido la mayoría de edad, por lo tanto no los gastos pagados para estos últimos no serán deducibles al Impuesto Sobre la Renta.

Es importante señalar que los gastos médicos no se incluyen en las declaraciones juradas proyectadas, excepto que los gastos sean eminentemente fijos o en un período intermedio se posean las respectivas facturas siempre y cuando se cumpla con los requisitos expuestos en los párrafos anteriores.

A continuación se presenta un cuadro que agrupa los gastos médicos y hospitalarios, que son reconocidos como deducibles del impuesto en mención:

Cuadro No. 4

GASTOS MEDICOS Y HOSPITARIOS			
Pago a médicos y/o entidades autorizadas		Pago a médicos	Pago a otras entidades
Exámenes de laboratorio:	Servicios hospitalarios:	Honorarios profesionales por:	Trasporte:
Radiológicos	Tratamientos	Servicios	Traslados
Patológicos	Internamientos	Consultas	Ambulancia
Radiografías	Estadías en hospital	Dictámenes	Otros transportes
Gastroscopias	Estadías en centro salud	Diagnósticos	
Exploraciones	Servicios de enfermería	Tratamientos	
Sonogramas	Gastos en sala de operaciones	Anestesiólogos	
Tomografías	Tratamientos de emergencia	Asistente en sala operaciones	
De toda índole	Rehabilitaciones	Intervención quirúrgica	
Invasivos al cuerpo humano	Tratamiento fisioterapéutica con prescripción médica		
No invasivos al cuerpo humano	Quirófanos u otros similares		

Fuente: Elaborado de conformidad con artículo 37, literal “e”, ley del Impuesto Sobre la Renta, a criterio.

Es importante señalar que la ley del Impuesto Sobre la Renta decreta que no serán gastos deducibles en concepto de gastos médicos específicamente; la atención medica y medicinas, esta ultima afronta una limitante; si el médico tratante prescribe los medicamentos que deben ser administrados al paciente estos no serán deducible del impuesto, de igual forma suceden con la auto medicación.

2.2.4 Determinación de la Renta Imponible

Constituye la renta imponible la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas y las deducciones permitidas por la ley, las cuales fueron mencionadas en la sección 2.2.3.

2.2.5 Crédito a Cuenta del Impuesto

La ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 37 "A" reconoce el crédito a cuenta del impuesto en mención por el pago del Impuesto al Valor Agregado, que se genera durante el período de liquidación definitiva anual; inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre del mismo año. En este tiempo el contribuyente adquiere servicios y/o bienes personales para él y su familia, derivado de las mismas obtendrá un crédito fiscal el cual estará respaldado por las respectivas facturas, es imprescindible poseer estos documentos para demostrar la procedencia del crédito fiscal en planilla del Impuesto al Valor Agregada presenta tanto al patrono y la Superintendencia de Administración Tributaria.

El crédito fiscal que corresponda a otros períodos no puede ser incluido en la declaración jurada anual, porque la ley no reconoce este crédito por ser de otro período.

La determinación del monto que es aceptable a cuenta del Impuesto Sobre la Renta por el crédito fiscal, se establece así; al total de la renta bruta o ingresos obtenidos durante el período definitiva anual, se multiplicará la tasa del 12%, que corresponde al Impuesto al Valor Agregado, el resultado será la cantidad limite hasta donde el contribuyente tiene derecho a deducir a cuenta del Impuesto Sobre la Renta a pagar.

En numerosos casos, el crédito fiscal en concepto del Impuesto al valor Agregado, supera el límite determinado o al Impuesto Sobre la Renta a pagar, este excedente no genera derecho a devolución o acreditamiento para el contribuyente.

Para consignar, el crédito fiscal en concepto del Impuesto al Valor Agregado en la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, para personas que prestan sus servicios personales en relación de dependencia al final del período "La planilla deberá presentarse ante la Superintendencia dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año" (12; art 37 "A" segundo párrafo) y además deberán entregar copia de la misma al patrono para los efectos de determinar y liquidar el

impuesto definitivo. Es importante indicar que el crédito se comprobará mediante la presentación de la planilla la cual contiene el detalle de las facturas, éstas no se podrá consolidadas en un solo renglón cuando hayan sido emitidas por un mismo proveedor. Cabe mencionar que “los contribuyentes están obligados a conservar en su poder los originales de las facturas o tiquetes que sirvieron de base para determinar el crédito por Impuesto al Valor Agregado, por los períodos no prescritos”. (12; art 37 “A” tercer párrafo)

El artículo 12 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece cuales son datos que se deben consignar en la planilla de Impuesto al Valor Agregado, los cuales se listan a continuación:

- a) Identificación del contribuyente y del patrono; Nombre y apellidos completos; en el caso del patrono cuando corresponda razón social, si es persona jurídica número de identificación Tributaria (NIT); y Período de liquidación definitiva anual.
 - b) Consignar los datos del emisor (vendedor): Nombres y apellidos completos ó nombre comercial, número de Identificación Tributaria (NIT).
 - c) Consignar los datos de la factura: Fecha de emisión, número de correlativo, descripción general de los bienes y servicios adquiridos y el valor total de las compras.
 - d) Para efectos de control debe consignarse el total de las compras gravadas y el Impuesto al Valor Agregado, pagado por el contribuyente durante el período de liquidación definitiva anual.
- “No presentar la planilla, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año o la carencia de las facturas o tiquetes citados, hacen improcedente el crédito a cuenta del Impuesto sobre la Renta.” (12; art 37 “A” tercer párrafo)

El plazo que tiene “derecho la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas deberá ejercitarse dentro del plazo de 4 años.” (7: art 47)

2.2.6 Declaración Jurada al Inicio de las Actividades

Cuando la declaración se deba presenta ante el patrono la ley en mención decreta que: “Quienes se desempeñen en relación de dependencia, deberán presentar ante el patrono o empleador una declaración jurada al inicio de sus actividades laborales, exclusivamente por los ingresos que perciban de dicha actividad laboral,” (12; art 57) en el formulario SAT-1101, en el cual deberán consignarse como mínimo los siguientes datos:

- a) Nombres y apellidos completos del empleado.
- b) Domicilio Fiscal.
- c) Número de identificación tributaria. En caso de no poseerlo, el contribuyente suministrarán la cedula de vecindad original o pasaporte si fuera extranjero y fotocopia simple o legalizada en caso sea requerida, devolviéndose los primeros luego de su cotejo ante la Administración Tributaria para su inscripción. Este procedimiento se sustenta en el artículo 2, numeral 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- d) Nombres y apellidos completos o razón social, domicilio fiscal del patrono y de otros empleadores, si los tuviere.
- e) Monto de los sueldos y salarios que estima percibirá durante el período.
- f) Deducciones a las que tiene derecho.
- g) Monto de la renta imponible.
- h) Impuesto a pagar de conformidad con lo establecido en el artículo 43 de la ley en mención.

- i) Crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado, el cual se determina así: multiplicando el cincuenta por ciento (50%) del total de las rentas netas del trabajador por la tarifa del Impuesto al Valor Agregado. El monto del crédito así estimado se multiplica por el porcentaje de acreditamiento que establece el artículo 37 “A”, según el período por el cual está presentando la declaración jurada ante el patrono y el resultado constituirá el monto del crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado que deberá incluir en dicha declaración, el cual queda sujeto a la liquidación del período de que se trate.
- j) La cantidad a pagar y el monto de la retención.

2.2.6.1 Retenciones a los Profesionales en Relación de Dependencia

Cuando el profesional cumplió con presentar la declaración jurada en relación de dependencia ante el patrono, la obligación se traslada a este, porque deberá retener el Impuesto Sobre la Renta que corresponda cuando “pague o acredite a personas domiciliadas en Guatemala, remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales.” (12: art 67) Por ende el patrono actuará como agente de retención del impuesto.

“Las retenciones deberán practicarse en el momento en que los agentes de retención paguen las rentas o las acrediten en cuenta del beneficiario.” (14: art 31 primer párrafo) Es decir que cuando el patrono pague al empleado su salario, entonces deberá retener el Impuesto Sobre la Renta establecido en la declaración presentada el profesional al inicio o un período intermedio.

En caso que el profesional labore en relación de dependencia, pero además obtiene ingresos por el ejercicio liberal de la profesión, otros servicios e inclusive ventas; la ley reconoce que “la retención también se aplicará a las personas que además de

obtener rentas en relación de dependencia, obtienen rentas de otras fuentes, pero sólo en la parte que corresponda a los ingresos en relación de dependencia.” (12; art 67 primer párrafo)

La obligación de retener el Impuesto Sobre la Renta, no es solo para los patronos del sector privado sino también para los empleadores del Estado, esta disposición indica lo siguiente: “Igual obligación aplica a 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.” (12; art 67 primer párrafo)

Es importante indicar que la obligación de presentar la declaración jurada ante el patrono es del empleado, sin embargo los procedimientos que debe seguir el patrono para proyectar la renta con el objeto de planificar las retenciones a las que va a estar sujeto el profesional que obtiene ingresos relación de dependencia están decretados en el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 35. Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto cuando el patrono no practique retenciones a las que el profesional estaría sujeto, éste deberá presentar su declaración en el plazo establecido, ante la Superintendencia de Administración Tributaria y deberá pagar el impuesto resultante, la base legal de esta situación se sustenta en el artículo 56, literal “c”. Cabe mencionar que los procedimientos preestablecidos para presentación de la planilla del crédito fiscal no se ven alterados, si el empleado presenta la declaración del Impuesto Sobre la Renta ante la Superintendencia de Administración Tributaria y no ante el patrono.

Para los profesionales extranjeros que laboren en Guatemala “no corresponde practicar retenciones sobre las remuneraciones pagadas por el ejercicio de sus funciones, a diplomáticos, funcionarios, agentes consulares y empleados de gobierno extranjeros, que integran las representaciones oficiales en la República o, formen parte de organismos internacionales, a los cuales esté adherida la

República.” (12: art 67 segundo párrafo) En consecuencia de lo expuesto en el párrafo anterior, la ley no exime a los profesionales guatemaltecos que laboren para tales misiones, agencias y organismos, de la obligación de presentar su declaración jurada y pagar el impuesto respectivo.

2.2.7 Declaración Jurada en Períodos Intermedios

Si existen modificaciones a la declaración jurada que presentó el profesional cuando inicio labores por el cambio de datos personales, aumentos y/o disminución en los ingresos o gastos que se puedan comprobar fehacientemente como; gastos médicos, sentencias judiciales que se hayan decretado durante el período. La ley indica que “esta declaración procede cuando por cualquier circunstancia se modifique datos, el empleado deberá informar de ello mediante la presentación de una nueva declaración jurada en el formulario oficial ante su empleador, dentro del plazo de veinte (20) días hábiles inmediatos siguientes a la fecha en que se produzca el cambio”. (12: art 57 último párrafo)

Cuando un profesional inicie labores en un período intermedio, es importante observar lo que indica la ley al respecto para elaborar la declaración jurada y literalmente se lee así: “en el caso de períodos de actividades menores de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa que corresponda según la escala anterior, para determinar el impuesto anual. Este impuesto se dividirá proporcionalmente entre el tiempo de duración del período menor al año y el resultado constituirá el impuesto a pagar, que no será mayor del treinta y uno por ciento (31%) de la renta imponible” (12: art 43 tercer párrafo)

2.2.8 Declaración Jurada al Final de las Actividades

En párrafos anteriores se ha indicado que “El período de liquidación definitiva anual principia el 01 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año”, (12: art 43 tercer párrafo) este es el lapso de tiempo que debe considerarse para la presentación de

declaración jurada ante el patrono y consignar todos los ingresos percibidos y gastos desembolsados fehacientemente durante dicho período, no está de más comentar que el impuesto a pagar se determinara de conformidad con la tabla decretada en el artículo 43 de la ley en estudio. No debe omitirse la presentación de la planilla del Impuesto al Valor Agregado al que se refiere el artículo 37 “A”.

El cumplimiento de la presentación de la planilla del Impuesto al Valor Agregado y la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta ante el patrono son necesarios para que este establezca, si las retenciones practicadas al empleado fueron de menos o de más. Al respecto la ley indica que “los agentes de retención, cuando comprueben al elaborar la declaración jurada anual de las retenciones practicadas, que efectuaron retenciones en exceso a cualesquiera de sus asalariados, deberán proceder a devolverles a éstos las sumas retenidas en exceso.” (12: art 68 primer párrafo) Entonces “el agente retenedor, procederá a efectuar las devoluciones entre el uno (1) de enero y el catorce (14) de febrero de cada año”. (14: art 39, numeral 5)

Esta normado que “en todos los casos, los agentes de retención, en general, entregarán a los contribuyentes a quienes les retengan el impuesto, dentro de los veinte (20) días hábiles inmediatos siguientes de efectuado el acreditamiento o el pago de la renta, las constancias correspondientes”, (12: art 68 segundo párrafo) dichas constancias deberán contener los siguientes datos:

- Domicilio fiscal
- Nombre y apellido completos del empleado
- Número de identificación tributaria del empleado, (NIT)
- El concepto de la misma
- La renta acreditada o pagada
- La tarifa aplicable y
- Monto retenido por impuesto.

“Si no se entrega a los contribuyentes las constancias aludidas, se impondrá al agente de retención una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto retenido.” (12: art 68 tercer párrafo) “Los contribuyentes a quienes se les efectúen retenciones y no obtengan, de los agentes de retención en los plazos citados, las constancias de las retenciones practicadas, informarán de ello a la Dirección, dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días inmediatos siguientes de practicadas.” (12: art 68 cuarto párrafo)

Si el profesional estableciera en la declaración jurada, que debe pagar el Impuesto Sobre la Renta como resultado de aplicar las deducciones y créditos, entonces éste deberá pagar al patrono dicho impuesto, porque actúa como agente de retención.

2.2.8.1 Período Extraordinario

Cuando el profesional deba presentar o paga el impuesto correspondiente, establecido en la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta ante el patrono y no pudo ser entregada a éste, deberá presentar dicha declaración en los bancos del sistema u otras entidades recaudadoras autorizadas, dentro de los primeros tres meses del año calendario, es decir entre enero y marzo.

Dadas las circunstancias, la ley reconoce que los períodos de liquidación definitiva anual, serán extraordinarios cuando: “Cesen actividades antes del treinta y uno de diciembre.” e “inicien actividades no temporales, en fecha posterior al uno de enero y cesen las mismas, por cualquier circunstancia, antes del treinta y uno de diciembre”. (14: art 26 literal “c y d”) Para ambas situaciones dicho período de liquidación definitiva anual se computará desde la fecha de inicio del período impositivo hasta la fecha de cese total de actividades. En estos casos el contribuyente deberá presentar la respectiva declaración ante la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los 90 días hábiles siguientes a la fecha que produzca el cese total de las actividades. Es importante indicar que este tipo de declaración procederá en caso que el profesional, dejara de laborar y no inicie labores con un

nuevo patrono posterior al cese de actividades, siempre y cuando los ingresos devengados superen los Q. 36,000.00 durante el período extraordinario.

2.3 OBLIGACIONES DE LOS PROFESIONALES QUE EJERCEN LA PROFESION EN FORMA LIBERAL

Como se ha mencionado en el transcurso de este trabajo de tesis, el profesional puede desempeñarse como empleado en relación de dependencia ó como profesional independiente, pero también puede realizar una actividad mixta, es decir como empleado y a la vez ejercer la profesión de forma independiente. La otra opción sería desempeñarse como empleado en relación de dependencia, ejerce la profesión de forma independiente y demás realizar actividades mercantiles.

De acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 44 “A”, Régimen General Obligatorio, decreta que toda actividad no mercantil o prestación de servicios que presente los profesionales estarán sujetos a pagar el Impuesto Sobre la Renta aplicando a la renta imponible, el 5% sobre los ingresos totales afectos. Se entenderá como renta imponible a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas. Si el profesional, obtiene ingresos provenientes de una actividad mixta es decir; dependiente e independiente por los ingresos que obtenga como empleado en relación dependencia deberá presentar la declaración jurada ante el patrono y pagar el impuesto cuando proceda en la forma antes expuesta. Pero por los ingresos que obtenga del ejercicio liberal está obligado a pagar el 5% sobre los ingresos brutos. Cabe señalar que el pago del 5% en concepto del Impuesto Sobre la Renta es de carácter definitivo y bajo este régimen no se contemplan deducción por costos y gastos.

Sin embargo la ley proporciona otra alternativa al profesional, para que éste cumpla con la obligación de tributar, la cual consiste en elegir, el Régimen General Obligatorio al que se refiere al artículo 44 “A” o Régimen Optativo del artículo 72. La característica de este último consiste en que “deberán determinar su renta

imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas” (12: art. 38 primer párrafo). A la renta imponible le deberá aplicar el 31% del Impuesto Sobre la Renta. Por lo tanto queda en manos del profesional decidir, a que régimen le conviene estar sujeto. En el caso de no realiza ninguna elección, automáticamente quedara sujeto al Régimen Obligatorio.

2.3.1 Tipo Impositivo Régimen General Obligatorio para Personas que su Actividad no sea Mercantil

En párrafos anteriores se ha indicado que un profesional no es comerciante, razón por la cual podrá someterse conforme lo establecido en el artículo 44 “A” de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual organiza en dos grupos a las personas que su actividad no es mercantil. Para una mejor apreciación de esta agrupación a continuación se presenta el siguiente cuadro:

Cuadro No. 5

GRUPO DE PERSONAS QUE REALIZAN ACTIVIDADES NO MERCANTILES	
Personas individuales	Personas jurídicas
Prestan servicios profesionales	Prestan servicios técnicos
Prestan servicios técnicos	Prestan servicios de arrendamiento
Prestan servicios de arrendamiento	
Obtienen ingresos por concepto de dietas	

Fuente: Elaborado de conformidad con artículo 44 “A” Ley de Impuesto Sobre la Renta, a criterio.

El artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta define como Renta Bruta, “el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza; gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición”. Pero el artículo 37 “B”, establece que la renta imponible se obtiene de “la diferencia

entre la renta bruta menos las rentas exentas”, cuyo resultado constituye la base para realizar el cálculo del impuesto y debe aplicarse el 5%, dicho impuesto pagado tiene el carácter de ser definitivo, es decir que la renta no será nuevamente afectada y se convierte en renta exenta.

Es obligatorio que los profesionales que se acojan al Régimen General Obligatorio al que se refiere al artículo 44 “A”, cumplan con la siguiente disposición, la cual se lee literalmente así: “Los contribuyentes a que se refiere este artículo consignaran en las facturas que emitan que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%)”.

(12: art. 44 “A” segundo párrafo)

Las personas individuales o jurídicas que se hayan acogido al Régimen General Obligatorio, cada vez que emitan una factura o perciban ingresos por concepto de dietas, lo que ocurra primero y les hubieren retenido el 5% del Impuesto Sobre la Renta tiene el derecho de recibir la respectiva constancia de retención, por parte del agente de retención.

Las personas individuales y jurídicas que su actividad no es mercantil y presten servicios a personas individuales que no lleven contabilidad completa, “o por cualquier causa no se les hubiere retenido el impuesto, deberán aplicar la tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente a la Administración Tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquél en que emitió la factura respectiva o percibió el ingreso, lo que ocurra primero, utilizando los formularios que proporcionará la Administración Tributaria ”. (12: 44 “A” cuarto párrafo)

2.3.2 Tipo Impositivo Régimen Opcional

Conforme lo expuesto en párrafos anteriores se concluye que el profesional tiene la opción de elegir el régimen de tributación, que sea de beneficio para él sin dejar de cumplir con la obligación tributaria. La primera opción para tributar es, conforme al Régimen General Obligatorio del artículo 44 “A” y la segunda sería por el Régimen

Opcional al que se refiere el artículo 72 cuya parte conducente señala que “Las personas individuales o jurídicas enumeradas en el artículo 44 “A”, podrán optar por pagar el impuesto, aplicando a la renta imponible determinada, conforme los artículos 38 y 39 de esta ley, y a las ganancias de capital el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%). En este régimen, el impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual. “(12: art 72 primer párrafo)

“El período de liquidación definitiva anual principia el 01 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.
“ (12: art 72 segundo párrafo)

Si el profesional realizara actividades menores de un año, las declaraciones definitivas anuales extraordinarias deberá presentarse, “con las formalidades exigidas en el artículo 54 de esta ley y pagarse el impuesto, dentro de noventa (90) días hábiles siguientes a la fecha en que se produzca el cese total de actividades del contribuyente. (12: art. 55)

Los profesionales que se acojan al Régimen Optativo están obligados a cumplir con los siguientes requerimientos;

1. Llevar contabilidad completa en libros habilitados por la Administración Tributaria y autorizados por el Registro Mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46 de esta ley.
2. Realizar los pagos trimestrales a que se refiere el artículo 61 de esta ley.
3. Presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 54 de esta ley, calculando y pagando el impuesto correspondiente.

4. Presentar, adjunto a la liquidación definitiva anual, información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período fiscal, en medios magnéticos o electrónicos de uso común y en las formas que para el efecto defina la Administración Tributaria.
5. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades comerciales la frase “sujeto a pagos trimestrales”.

Sin embargo para determinar la renta imponible es obligatorio aplicar lo establecido en los artículos 38 y 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.3.2.1 Gastos Deducibles

“Los contribuyentes que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, deduciendo a la renta bruta, los costos y gastos que sean necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas.” (12: art 38 primer párrafo)

Cabe señalar que varias literales que componen el artículo 38 decretan que los costos y gastos, serán deducibles sí éstos son necesarios para generar renta por otra parte, las instituciones que reciben pagos por parte del contribuyente deberán estar debidamente autorizadas.

Para efectos del presente trabajo de tesis, a criterio se excluyeron algunos costos y gastos que serían de aplicación para un profesional, por las actividades que este realiza del ejercicio liberal de la profesión, sin embargo no se les resta importancia y siempre deberán ser observancia general cuando se realicen los registros contables y se presente la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta.

A continuación se presentan de forma resumida los costos y gastos deducibles del impuesto:

- Gasto de transporte, combustible y similares.
- Sueldos y salarios, bonificaciones, comisiones, dietas, aguinaldos otorgados a los trabajadores. Estas deducciones están sujetas a verificación y ser comprobadas.
- Cuotas patronales pagadas al:
 - ✓ IGSS - Instituto Guatemalteco de Seguridad Social,
 - ✓ IRTRA - Instituto de Recreación de los Trabajadores,
 - ✓ INTECAP - Instituto Técnico de Capacitación
 - ✓ y las establecidas por ley.
- Cuotas pagadas a asociaciones y fundaciones no lucrativas.
- Cuotas de previsión social, pensiones, jubilaciones, seguro médico y de vida, primas por accidente en beneficio específico para el trabajador. Siempre y cuando no exista alguna suma de retorno. Las primas de seguros de vida no serán deducible si el seguro contratado cubre al cónyuge o parientes del contribuyente.
- Primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, que cubran bienes o servicios que produzcan rentas gravadas.
- Indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral o las reservas que se constituyan hasta el límite del 8.33% del total de las remuneraciones anuales.
- Alquileres de bienes muebles o inmuebles utilizados para generar renta.
- Mejoras efectuadas a inmuebles arrendados para generar renta y las mismas no fueren compensadas por los arrendantes.

- Mantenimiento y reparación de bienes, siempre y cuando no constituyan mejoras permanentes.
- Impuestos, tasas, contribuciones y arbitrios municipales. Excepto el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y otros tributos cuando no constituye costo, los recargos e intereses de éstos, y las multas aplicadas por el Estado, las Municipalidades o sus entidades.
- Intereses y gastos financieros pagados por:
 - ✓ Créditos obtenidos en bancos, financieras, cooperativas de ahorro y crédito.
 - ✓ Ofertas públicas de títulos valores inscritos en el registro del mercado de valores y mercancías.

Los requisitos para que sean deducibles los intereses y gastos financieros son:

- ✓ El crédito obtenido debe ser destinado para producir renta gravada.
- ✓ Las entidades que cobren éstos intereses y gastos deben de estar legalmente autorizadas en el país.
- ✓ Los bancos y financieras nacionales deben estar sujetas a vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos.
- ✓ El monto deducible no debe exceder a las tasas de interés que aplique la Administración Tributaria.

No serán deducibles los intereses y gastos que se paguen a personas individuales que no cumplan con los dos últimos requisitos antes descritos.

- Depreciaciones y amortizaciones para compensar el desgaste, deterioro o agotamiento de los bienes.
- Cuentas incobrables, para el efecto el contribuyente debe elegir el método que utilizara para su deducción el cual se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 6

METODOS PARA LA DEDUCCIÓN SOBRE CUENTAS INCOBRABLES	
Directo	Indirecto
Las deudas incobrables están en período de prescripción, posterior a los dos años.	Crear una provisión que no exceda del 3%, de los saldos tales como: deudores, cuentas y documentos por cobrar del período anual.
Las pruebas para justificar las cuentas incobrables antes del período de prescripción son: a) Requerimiento fehaciente de cobro hecho. b) Procedimientos establecidos judicialmente.	Tomar de la reserva de cuentas incobrables, el monto de la cuenta incobrable.
Es importante reconocer que la aplicación de cualquiera de los dos métodos, los saldos de cuentas por cobrar deben originarse en el giro habitual del negocio.	

Fuente: Elaborado de conformidad con artículo 38, literal “q”, Ley de Impuesto Sobre la Renta, a criterio.

El período de prescripción para las deudas incobrables de conformidad con el Código Civil establece que: “Prescribe en dos años; los honorarios, sueldos, salarios, jornales y otras retribuciones por prestación de cualquier servicio; La acción de cualquier comerciante para cobrar el precio de los objetos vendidos” (2: art 1514 numeral 1 y 2)

- Donaciones a favor del Estado, Municipalidades y sus empresas; asociaciones y fundaciones no lucrativas, servicio social, iglesias, entidades de carácter religioso y partidos políticos.

Los requisitos para que sean deducibles las donaciones; a criterio se seleccionaron las más relevantes

- ✓ Que puedan comprobarse fehacientemente.
- ✓ La entidad que recibe la donación, debe estar debidamente autorizada.
- ✓ No podrá exceder del 5% de la renta neta y un monto máximo de Q.500, 000.00 anuales. Los excedentes serán no deducibles del impuesto.
- ✓ La donación de derechos o bienes, no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación.

- Honorarios, comisiones, servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, se entiende como asesoramiento todo dictamen y se destine a la generación de rentas gravadas.
- Los servicios prestados desde el exterior; pero serán deducibles si cumplen con los siguientes requisitos:
 - ✓ No deberá exceder del uno por ciento (1%) de la renta bruta.
 - ✓ No deberá exceder del (15%) del monto de los salarios pagados a los trabajadores guatemaltecos; se escogerá el mayor de estos requisitos.
- Viáticos y gastos de transporte; para que sean deducibles deberán cumplir con ciertos requisitos los cuales se muestran en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 7

REQUISITOS PARA QUE SEAN DEDUCIBLES LOS GASTOS DE VIÁTICOS Y TRANSPORTE	
Gastos de viático	Gastos de transporte
Deben ser comprobables dentro y fuera del país.	Para empleados enviados al exterior para especializarse.
Para ambos gastos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ El desembolso debe ser para obtener rentas gravadas. ✓ El gasto no deberá exceder del 5% de la renta bruta. ✓ El gasto debe ser pagado para: <ul style="list-style-type: none"> • El dueño único de la empresa • Socios • Organismos directivos • Funcionarios o empleados del contribuyente. 	

Fuente: Elaborado de conformidad con artículo 38, literal "v", Ley de Impuesto Sobre la Renta, a criterio.

- Regalías por uso de marcas y patentes, estos deben estar debidamente inscritos. No deberá exceder del 5% de la renta bruta y por medio del contrato que se suscribe, debe probarse el derecho de regalía.
- Publicidad y propaganda.

- Gastos de organización, amortizable mediante cinco (5) cuotas anuales, sucesivas e iguales;
- Pérdidas cambiarias provenientes de las compras de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas.

2.3.2.2 Gastos no Deducibles

Durante el período de imposición anual, se originan costos y gastos no deducibles, su determinación se define por no ser necesarios para la producción de las rentas, pero también puede ocurrir que el contribuyente carezca de la respectiva documentación de respaldo, para ambas situaciones se supone que las erogaciones fueron hechas por el contribuyente o profesional en el giro normal de las operaciones.

Para efectos del presente trabajo de tesis a criterio se listaron los gastos y costos no deducibles que aplicarían a un profesional, derivado del ejercicio liberal de la profesión que desempeña. No está de más indicar que dichos costos y gastos no deducibles se presentan con fines ilustrativos, pero aquellos que no se incluyeron deben ser de observancia general cuando se realicen los registros contables y se presente la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta.

A continuación se presentan los costos y gastos no deducibles del impuesto:

- Costos o gastos que no sean originados por la actividad del profesional, a las rentas gravadas y exentas se aplicara a cada una de las mismas los costos y gastos directamente necesarios para producirlos.
- Costos o gastos no respaldados por la documentación legal correspondiente, o que no correspondan al período anual de imposición al que se liquida.

- Bonificaciones o participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o altos ejecutivos con base en las utilidades.
- Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por el dueño único, socios y accionistas del negocio.
- Gastos de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal.
- Mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes.
- Primas por seguro dotal o cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro.
- Gastos incurridos y depreciación de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular, sólo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas. Cuando no se pueda comprobar la proporción de tal deducción, sólo se considerará deducible, salvo prueba en contrario, el setenta por ciento (70%) del total de dichos gastos y depreciaciones.
- El monto de costos y gastos del período que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de los ingresos gravados. El excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción. Esta disposición no será aplicable a los contribuyentes que, tuvieran pérdidas durante dos períodos de liquidación definitiva anual consecutivos o que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento (4%) del total de sus ingresos gravados. Para que no aplique esta disposición en el período impositivo en curso, los contribuyentes deberán, como mínimo dos meses previo a que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada anual, informar a la Administración Tributaria, mediante declaración jurada prestada ante notario, de su circunstancia particular. La Administración Tributaria podrá realizar las verificaciones que estime pertinentes. Para efectos de esta disposición, se

entenderá como margen bruto la sumatoria del total de ingresos más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

2.3.3 Formas de Pago para el Régimen General Obligatorio y Opcional

De conformidad artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el profesional universitario deberá registrarse como tal, ante la Superintendencia de Administración Tributaria y además debe indicar a que régimen se someterán para tributar, este puede ser el Régimen optativo o el obligatorio, si selecciona este último deberá informar si desea que le retengan el impuesto ó si hará por su parte efectivo el pago directamente.

2.3.3.1 Régimen General Obligatorio

De conformidad con el artículo 44 "A", los profesionales que se acojan a este régimen deberán consignar en las facturas emitidas que están sujetos a la retención del 5%. Es decir que "las retenciones deberán practicarse en el momento en que los agentes de retención paguen las rentas o las acrediten en cuenta del beneficiario" (14: art 31 segundo párrafo)

Sí un profesional prestara sus servicios a aquellas personas que tienen la obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, éstas deberán retener sobre el valor de pago o acreditamiento del 5% en concepto de Impuesto Sobre la Renta y emitir la respectiva constancia de retención.

Cuando el profesional preste sus servicios a personas individuales que no lleven contabilidad completa, o cuando por cualquier causa no se le hubiere retenido el respectivo impuesto, deberán aplicar la tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente a la Administración Tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquél en que emitió la factura o

percibió el ingreso, lo que ocurra primero, utilizando los formularios que proporcionará la Administración Tributaria.

2.3.3.2 Pagos Trimestrales ó A Cuenta del Impuesto Sobre la Renta

Los profesionales que estén sujetos a tributar de conformidad con Régimen Optativo del artículo 72 deben cumplir con la disposición de efectuar pagos trimestrales a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, cabe señalar que la fuente de éstas rentas provendrá de las actividades profesionales realizadas de manera liberal. El artículo 29 del Reglamento de esta ley establece que están exentos de realizar pagos trimestrales:

- Los que obtengan ingresos exclusivamente en relación de dependencia.
- Los que paguen el impuesto de conformidad con el artículo 44 y 44 "A".
- Y los pequeños contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que tenga autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria, S.A.T., para el pago de una cuota fija trimestral de dicho impuesto.

Sin embargo, el artículo 61 del Impuesto Sobre la Renta decreta las siguientes alternativas para efectuar los pagos trimestrales:

- a) Efectuar cierres contables parciales de sus operaciones al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible. Bajo esta opción se deberá acumular la ganancia o pérdida obtenida en cada cierre trimestral, en el trimestre inmediato siguiente; El impuesto se determinará conforme lo establece el artículo 72 de esta ley.
- b) Sobre la base de una renta imponible estimada en 5% del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de capital. El impuesto correspondiente a dicha renta imponible se determinará conforme lo establece el artículo 72 de esta ley; y,

- c) Pagar trimestralmente una cuarta parte del impuesto determinado en el período de liquidación definitiva anual anterior. En el caso de que el período anterior fuere menor de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa correspondiente.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los incisos anteriores no podrá ser variada sin la autorización previa de la Superintendencia Administración Tributaria. Los pagos del impuesto se efectuarán por trimestres vencidos por medio de declaración jurada y deberá realizarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual correspondiente, dentro de los tres primeros meses del año. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta del referido período anual de liquidación.

Con anterioridad la solicitud para cambiar la opción del pago trimestral, debía presentarse con un mes de anticipación a la fecha antes del primer pago trimestral del período. (Artículo 28, numeral 6 del anterior reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) Sin embargo el actual reglamento no indica cuál es el procedimiento a seguir. Se determinó que la Superintendencia de Administración Tributaria no acepta la solicitud según lo normado con el reglamento anterior. Por lo tanto esta situación deja una laguna al respecto, porque tanto la ley como el reglamento no lo tienen normado.

2.4 RELACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 20-2006, “LEY ANTI-EVASIÓN”

Las disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, contenidas en el artículo 20 del Decreto No. 20-2006, establecen los procedimientos para documentar los desembolsos y la forma de llevar la contabilidad. Dicho artículo aplica para los contribuyentes que encuentren bajo el Régimen Optativo del artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y establece que los pagos efectuados por el contribuyentes para respaldar los costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y egresos con efectos tributarios que sean mayores a Q. 50,000.00, deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo. Quiere decir que cuando se realice un pago obligadamente se tendrá que emitir un cheque, traslado bancario, débitos, tarjeta de crédito, etc., a nombre de cada proveedor porque no se aceptaran pagos globalizados, sino individuales. Este artículo en análisis, no establece claramente que sucede cuando un gasto o costo mayor a Q. 50,000.00 se pague en efectivo, pero la interpretación sería que no son aceptados como deducibles y tampoco se reconocería el crédito fiscal.

Los casos por permuta de bienes no dinerarios u otro tipo de acto, en los que no se pueda utilizar los medios de pago establecidos por el sistema bancario, se deberá formalizar en mediante escritura pública. El procedimiento para registrar y archivar de los pagos literalmente se lee así: “Para efectos tributarios, las personas individuales o jurídicas que realicen transacciones comerciales por un monto mayor a Q. 50,000.00, deberán conservar en sus archivos contables por el plazo de 4 años, los estados de cuenta de depósitos monetarios y de ahorros, estados de cuenta en el caso de tarjetas de crédito, así como cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada que individualice al beneficiario, sin perjuicio de la obligación de resguardar los documentos contables que establezcan

otras leyes. Asimismo, las personas individuales o jurídicas, obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, deberán registrar en la misma tales pagos.” (8: art 21)

La disposición indicada en el párrafo anterior de conservar durante 4 años la documentación no coinciden con lo decretado por el Código de Comercio, el cual establece que se debe conservar, en forma ordenada y organizada, durante no menos de cinco años, los documentos de su empresa. Desde un punto de vista conservador, esta última opción es la mejor.

El artículo 32 del Decreto 20-2006, se adiciona al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, Código Tributario bajo el artículo 112 “A”. Este decreta las obligaciones de los contribuyentes y responsables con relación a la conservación, ordenamiento y organización de la documentación que se origina del giro de las operaciones del contribuyente o profesional. La regla de aplicación general para estas obligaciones consiste en conservar los documentos durante 4 años.

A criterio se seleccionaron aquellas obligaciones que pueden ser atribuidas al profesional, las cuales se presentan a continuación:

- Conservar en forma ordenada, los libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos, que se relacionen con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
- Conservar las declaraciones, recibos de pago de tributos, anexos e informaciones presentadas por vía electrónica o los impresos en papel para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres

meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.

- Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros que contengan información relacionada con hechos generadores de tributos o a los registros de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, para fines exclusivos de la fiscalización tributaria; para los efectos correspondientes, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente. Esto quiere decir que se faculta a la Administración Tributaria para que tenga acceso a los registros contables, información relacionada con hechos generadores de tributos para que pueda ser revisada.

La siguiente obligación no recae directamente al profesional de las Ciencias Médicas, sin embargo para conocimiento general. Se decreto que, las entidades medicas tales como: Hospitales, Sanatorios, Casas de salud, Clínicas, Consultorios y Centros de Salud que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que hubieren prestado en sus instalaciones y éstos no fueron facturados por las entidades anteriormente indicadas, deben informar a la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de declaración jurada en papel o medio electrónico, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago, con la información requerida en esta para los efectos correspondientes.

CAPÍTULO III

OBLIGACIONES FISCALES DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CUANDO SE OBTIENEN INGRESOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA Y/O DEL EJERCICIO LIBERAL DE LA PROFESIÓN O AMBOS

El Impuesto al Valor Agregado es el tributo que recae sobre actos y contratos gravados, se genera por ventas, prestación de servicios, importaciones, arrendamientos entre otros. Se establece que la tarifa del 12% de este impuesto deben estar incluidos en el precio de venta de los bienes o el valor los servicios.

Cuando un profesional adquiera productos o servicios está obligado a pagar el impuesto en mención. Por otra parte el profesional que emita facturas por ventas de bienes o servicios estará obligado a cobrar el Impuesto al Valor Agregado. Esto quiere decir que el profesional es sólo un intermediario y debe trasladar el impuesto resultante a la Superintendencia de Administración Tributaria.

La legislación guatemalteca, establece que las leyes son de carácter general, sin embargo para efectos del presente trabajo de tesis se citan aquellos artículos que contienen las obligaciones y derechos que vinculan con el profesional universitario, de conformidad con Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1.1 Definiciones

Con el objeto que el usuario de la presente tesis mantenga la comprensión de los términos que se exponen en este capítulo, a continuación se muestran las definiciones decretadas en el artículo 2, 14 y 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en forma resumida.

3.1.1.1 Venta

Es todo acto o contrato que transfiriere el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, independientemente del lugar donde se celebre el acto o contrato respectivo.

3.1.1.2 Servicio

Es la prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe una remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia. Esto quiere decir que aplica para los profesionales se desempeñan en el ejercicio liberal de la profesión.

3.1.1.3 Importación

Es la compra de bienes muebles del extranjero para consumo definitivo proveniente de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.

3.1.1.4 Exportación de Bienes

Es la venta de bienes muebles nacionales para su uso o consumo en el exterior.

3.1.1.5 Exportación de Servicios

En la actualidad, también se reconoce la exportación de servicios y para tal efecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado define que es la prestación de servicios en el país a usuarios que no tienen domicilio en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior.

3.1.1.6 Nacionalización

Esta se produce en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.

3.1.1.7 Período Impositivo

Un mes calendario.

3.1.1.8 Débito Fiscal

“Es la suma del impuesto cargado por el contribuyente o profesional en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo. (11: art 14)

3.1.1.9 Crédito Fiscal

“Es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.” (11: art 15)

3.2 ASPECTOS GENERALES, OBLIGACIONES FORMALES Y SUSTANTIVAS DEL CONTRIBUYENTE

3.2.1 Aspectos Generales

El Código Tributario define que el “hecho generador o el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. (7: art 31) Sin embargo la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en forma específica el hecho generador de este, los cuales se presentan a continuación:

1. “La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. 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 del proindiviso.
6. 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 el auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes percederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
8. La venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.” (11: art 3)

3.2.1.1 Fecha de Pago del Impuesto

Como consecuencia de las transacciones mercantiles señaladas en el párrafo anterior cuando el hecho generador se concreta, origina el pago del impuesto a la persona que vende, transfiere o presta servicios en las situaciones que a continuación se indican:

- En la fecha de la emisión de la factura, por la venta de bienes muebles. Sin embargo cuando la entrega de los bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha de la entrega real del bien.
- En la fecha de la emisión de la factura, por la prestación de servicios. Por otra parte si no se ha emitido factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el profesional o contribuyente perciba la remuneración.
- En el caso de la venta de vehículos automotores nuevos y usados, el impuesto debe pagarse por el adquirente en la fecha en que se emita la factura por parte del vendedor que este registrado como importador o distribuidor. Esta disposición esta normado el artículo 57 de esta ley.

- Si la venta del vehículo se formaliza mediante escritura pública, el testimonio que registre el pago del impuesto, debe extenderse dentro de quince días a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura, bajo la responsabilidad del comprador.
- En las importaciones, las aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén cancelados los correspondientes impuestos.
- Cuando los socios, directores o empleados retiren bienes muebles del negocio que poseen o laboren, para uso personal deberán pagar el impuesto, al momento que se retira el bien o de la prestación del servicio.
- “En los arrendamientos y la prestación de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago de la renta o remuneración efectivamente percibida.” (11: art 4 numeral 1al 6)

3.2.1.2 Exenciones Específicas

La exención es una ventaja fiscal que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es liberado del pago total o parcial de un tributo. Por lo tanto cuando un profesional realice operaciones de venta o prestación de servicios no cobrara en efectivo el impuesto a las siguientes personas;

- Los centros educativos públicos o privados y universidades autorizadas para funcionar en el país.
- “La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
- El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

- Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, funcionarios, empleados diplomáticos y consulares, incluidos en la Convención de Viena.
- Los organismos internacionales a los que se les hayan otorgado la exención de impuestos.”(11: art 8)

Las personas listadas en el párrafo anterior deberán recibir de quien les venda o preste un servicio, la factura que corresponda, no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2.1.3 Base del Impuesto

“La base imponible de las ventas y servicios será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

- 1) Los reajustes y recargos financieros.
- 2) El valor de los bienes que se utilicen para la prestación del servicio.
- 3) Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figuren en las facturas, salvo contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas.” (11: art 11 y 12)

3.2.2 Obligaciones Formales y Sustantivas del Profesional

3.2.2.1 Determinación del Pago

En el caso que el profesional se desempeñe en relación de dependencia no procede determinar el pago del impuesto, debido a que esta obligación aplica para aquellos profesionales o contribuyentes que emitan facturas por la prestación de servicios o venta de bienes y además paguen el respectivo impuesto por la compra de bienes y servicios. Se asume que este profesional actúa agente de retención del impuesto y

también como contribuyente, ante ambos roles deberá establecer cuál es el monto que debe pagar o acreditar en concepto del Impuesto al Valor Agregado según corresponda el caso. Cuando el profesional establezca cual es la suma total del crédito y débito fiscal entonces podrá determinar el impuesto a pagar. De conformidad con el artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado decreta que “la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.” Tanto los créditos como débitos fiscales deberán quedar registrados en los libros de compras y ventas respectivamente.

A continuación se presentan los aspectos que deben considerarse cuando se determine el crédito y débito fiscal:

3.2.2.1.1 Reconocimiento del Crédito Fiscal

Para que sea reconocido el crédito fiscal, procedente de las compras de bienes y servicios el profesional deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a) “Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito, en el recibo de pago cuando se trate de importaciones, o en las escrituras públicas conforme lo que dispone el Artículo 57 de esta ley.” (11: art 18)
- b) Los documentos deben consignar el nombre del contribuyente, número de identificación tributaria (NIT), identificación de la compra o prestación del servicio adquirido.
- c) Los documentos deben estar registrados en el libro de compras.
- d) El saldo del crédito fiscal deberá registrarse en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar.
- e) El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal, cuando éstos estén directamente

vinculados al proceso de producción o comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. Pero cuando dichos activos se adquieran para un uso distinto a lo antes indicado, entonces el crédito formara parte del costo de adquisición de los mismos.

- f) Los contribuyentes que presten servicios a personas exentas, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad. Se procederá conforme lo dispone el artículo 23 de esta ley.

Del crédito fiscal calculado, “deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores o prestadores de servicio haya, a su vez, rebajado al efectuar las deducciones. Por otra parte, deberá sumarse al crédito fiscal el impuesto que conste en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes, por aumento de impuestos ya facturados.” (11: art 17)

Es importante indicar que el artículo 22 del reglamento de la ley en mención establece en qué casos no se genera el crédito fiscal, por ejemplo; cuando se adquieran bienes y servicios para consumo particular del dueño o empleado, los gastos que se realicen no sean necesario en el proceso de producción o comercialización de los bienes.

3.2.2.1.2 Débito Fiscal

“Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir y entregar al adquiriente, y es obligación del adquiriente exigir y retirar, los siguientes documentos:

- a) Facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas.

- b) Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- c) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.” (11: art 29)

3.2.2.1.3 Determinación del Débito Fiscal Mensual

El débito fiscal se obtiene así: al “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 punto doce (0.12), obteniendo así el impuesto.” (15: art 18 numeral 1)

Esta determinación se realiza cuando se necesita establecer cuál es el precio neto o monto del impuesto, este método se utiliza tanto para la obtener el débito fiscal como para el crédito fiscal de conformidad con párrafo precedente.

El débito fiscal del período, se aumentará con el impuesto incluido en las notas de débito, emitidas dentro del mismo período impositivo. Entonces a la determinación del débito fiscal mensual, se le deducirá el impuesto correspondiente a las notas de crédito emitidas en concepto de:

- “Las sumas restituidas a los adquirentes por concepto de bienes devueltos por éstos: así como por los valores de facturas anuladas correspondientes a operaciones ya declaradas.
- Las bonificaciones y descuentos otorgados a los compradores o beneficiarios de servicios con posterioridad a la facturación”. (15: art 19)

Para efectuar estas deducciones al débito fiscal, es requisito indispensable que el profesional o contribuyente emita las notas de crédito que correspondan y las registre en su contabilidad.

3.2.2.2 Libros de Compras y Ventas

La ley indica que: “Independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados.” (11: Art 37, primer párrafo) La ley permite que los registros a estos libros se pueden asentar dentro de los dos meses siguientes después de haber presentado la declaración, si el profesional sobrepasara de este plazo y fuera fiscalizado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, será sancionado conforme el Código Tributario. Esto quiere decir que la determinación informal de créditos y débitos fiscales pueden ser consignados en la declaración del Impuesto al Valor Agregado, pero éstos deberán ser iguales a los que se asienten en los libros correspondientes.

La ley en estudio indica el método para operar los libros así: “Los contribuyentes podrán consolidar sus ventas diarias, anotando en este libro el valor total de ellas e indicando el primer número y el último de las facturas que correspondan.” (11: art 39)

Una de las obligaciones relacionadas con los libros del profesional o contribuyente consiste en que se mantenga en el domicilio fiscal del contribuyente o en la oficina del contador del contribuyente.

Consecuentemente el reglamento de esta ley establece de forma específica el método de cómo deben operarse los libros, tal como se detalla a continuación:

Cuadro No. 8

MODO EN QUE SE DEBEN REGISTRAR LAS FACTURAS EN LOS LIBROS DE COMPRAS Y VENTAS	
Libro de compras y servicios recibidos (crédito)	Libro de ventas (débito)
Registrar en orden cronológico y de forma separada: Las compras o importaciones de bienes y la adquisición de servicios con los datos siguientes:	Registra, en orden cronológico y como mínimo, los datos siguientes:
1. Serie, número y fecha de las facturas, notas de débito o de crédito, declaración aduanera de importación, escrituras públicas o facturas especiales, que respalden las adquisiciones de bienes y servicios.	1. Serie, número y fecha de la factura, nota de débito, nota de crédito, que respalden las ventas efectuadas y los servicios prestados.
2. NIT y nombre completo del vendedor o prestador del servicio, en caso de facturas especiales si el vendedor no tuviere NIT, se consignará el número de cédula de vecindad.	2. NIT y nombre completo del comprador.
3. Precio neto (no incluye impuesto), conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas.	3. Valor total de las exportaciones y de las ventas exentas.
4. IVA (crédito fiscal) conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas. Al finalizar cada período mensual, deberán efectuar un resumen en el libro de compras y servicios recibidos, separando las compras e importaciones de bienes y adquisición de servicios que correspondan a operaciones de ventas locales, de exportación y a personas exentas.	4. Precio neto (no incluye impuesto), de las ventas de bienes y de los servicios prestados. 5. El IVA (débito fiscal), correspondiente a las ventas y las prestaciones de servicios

Fuente: Elaborado de conformidad con artículo 38 y 39; Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, a criterio.

3.2.2.3 Registros Contables

Aquellos profesionales que deban llevar contabilidad completa deberán crear y mantener cuentas contables específicas para el registro de los créditos y débitos establecidos mensualmente.

3.2.2.4 Declaración y Pago del Impuesto

Aquellos profesionales que deban establecer el total de créditos y débitos fiscales con el fin de determinar el impuesto a pagar “deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto”. (11: art 40) Cuando el débito es mayor que el crédito entonces se procede a presentar la declaración y pago del impuesto resultante, en las formas autorizadas; efectivo, débito o cheque de la cuenta bancaria del contribuyente. Pero cuando el crédito sea mayor que el débito, la ley indica que el resultado será “un remanente de crédito en favor del contribuyente respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente.” (11: art 21)

La devolución del crédito fiscal en efectivo procede solo para los exportadores, no procede así para el resto de contribuyentes, por lo tanto lo deberán “trasladar al período impositivo siguiente hasta agotarlo mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto” (11: art 22) aquellos profesionales que obtengan, más créditos que débitos durante tres (3) meses consecutivos “deberán acompañar a la declaración, una justificación documentada del porque se está comprando más de lo que venden.” (11: art 40 segundo párrafo)

3.3 RELACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 20-2006, “LEY ANTIEVASION”

Debido a debilidades, ambigüedades o carencia de normas más precisas, este decreto tiene como fin fortalecer las normas tributarias y la Ley del Impuesto al Valor Agregado es una de ellas. A continuación se presentan algunos artículos que a criterio tienen relación con el profesional.

El riesgo latente era que se emitieran documentos falsos, debido a que no existía control por parte de la Administración Tributaria sobre las imprentas que emitían documentos tales como facturas y notas de créditos así como de débito, entonces este decreto establece la creación del “Registro Fiscal de Imprentas, con el objeto de llevar el control de las imprentas y de las personas individuales o jurídicas como auto impresores de facturas, facturas especiales, notas de crédito y notas de débito y otros documentos requieran autorización de la Administración Tributaria.” (8: art 15)

Parte de este fundamento está relacionado con el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el artículo 31 del reglamento de la ley en mención. Por lo tanto el profesional tiene la obligación de consignar en el formulario correspondiente, una o varias imprentas autorizadas para que en su nombre, soliciten electrónicamente la autorización de impresión de facturas, facturas especiales, notas de débito o notas de crédito u otros documentos establecidos en las leyes tributarias. Si se desea activar o desactivar imprentas, se procede a trasladar el aviso al Registro de Imprentas.

3.4 RELACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON EL DECRETO 38-92 LEY DE IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y COMBUSTIBLE DERIVADOS DEL PETRÓLEO

El Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustible Derivado del Petróleo, se genera al momento del despacho del petróleo y sus derivados, que han sido nacionalizados o de producción nacional.

A continuación se presenta la manera, para realizar el cálculo de este impuesto y los aspectos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado:

“La base de cálculo se fijará de conformidad con el galón americano de 3.785 litros, a la temperatura ambiente.” (10: art 12) Los siguientes productos están afectos y serán gravados con las tasas que a continuación se presenta por galón americano

dichas tasas son utilizadas para el cálculo del Impuesto en mención; hasta la fecha en que se emitió el presente trabajo de tesis así:

Gasolina superior y de aviación	Q. 4.70
Gasolina regular	Q. 4.60
Diesel y gas oíl	Q. 1.30

La captación del impuesto inicia cuando se entrega el combustibles al adquieren del producto a granel sin embargo nos enfocaremos cuando el consumidor final realiza el pago del impuesto en estudio y necesita establecer el valor de la factura excluyendo el IDP. Para los efectos correspondientes el monto del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, no formará parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, al momento del despacho o salida de los productos para su distribución que realicen los contribuyentes y/o agentes retenedores, en importaciones y venta al consumidor final.

Por lo antes expuesto se concluye que el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo forma parte del costo de adquisición y para efectos de la determinación del Impuesto al Valor Agregado deberá realizarse los respectivos cálculos los cuales se detallan a continuación:

- i. Determinar los galones comprados.
- ii. Obtener el IDP pagado en la factura, (La multiplicación entre la cantidad en galones comprados y el IDP) según las tasas establecidas.
- iii. Y al valor obtenido, IDP, debe restase el valor total de la factura que incluye el Impuesto al Valor Agregado, el resultado de esta operación será el monto que deberá consignarse en la planilla del valor agregado o en los libros de compras, según corresponda para cada caso.

Ejemplo: La fecha de la factura es 17/04/2009, emitida por la compra de 5 galones de gasolina superior a Q. 28.60 cada galón, el total facturado es por Q. 143.00; Entonces se procede a realizar los siguientes cálculos con el objeto de establecer el pago del IDP, el cual será restado al valor de la factura y establecer el crédito fiscal así:

Según las tasas establecidas del IDP, por la adquisición de gasolina superior es de Q. 4.70 por galón.

Paso 1: Obtener el IDP

Galones		IDP	Total IDP
5	X	Q. 4.70	Q. 23.50

Paso 2: Establecer el valor de la factura, excluyendo el IDP

Valor facturado		IDP determinado	Valor facturado sin IDP
Q. 143.00	(-)	Q. 23.50	Q. 119.50

Paso 3: Establecer el crédito fiscal

Valor de la factura determinada		Factor	Resultado: Base imponible		Factor	Crédito fiscal
Q. 119.50	(/)	1.12	Q. 106.70	X	0.12	Q.12.80

Por lo tanto el valor a consignar en la planilla del Impuesto al Valor Agregado o en libro de compras en concepto de compra de combustibles será de Q. 119.50.

CAPÍTULO IV

DESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES, SEGÚN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA, EN MATERIA FISCAL

Dado que la recaudación se puede ver afectada porque los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones fiscales por diversas circunstancias, comenten infracciones con hecho y pensado. Entonces el Estado para asegurarse que se cumplan con las obligaciones fiscales, a través del Código Tributario y Penal tipifica las infracciones y sus respectivas sanciones; las cuales a continuación se presentan, específicamente aquellas que aplicarían a los profesionales:

4.1 CONFORME EL CÓDIGO TRIBUTARIO

4.1.1 Infracciones Específicas

El Código Tributario tipifica las sanciones por las infracciones relacionados en materia tributaria de forma general, sin embargo a criterio se seleccionaron aquellas en que puede caer el profesional:

- a) De acuerdo con el artículo 85, se decreta la sanción de cierre temporal de empresas, cuando se incurra en las infracciones siguientes:
- “Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto.
 - No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito o crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas”. Otra infracción sería emitir los documentos antes indicados, pero los mismos no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
 - Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos

equivalentes; o utilizar dichas máquinas en establecimientos distintos del registrado para su utilización.

b) El artículo 88 del Código en mención decreta que la omisión del pago de tributos, se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte contribuyente o responsable, detectada por la Administración Tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

- El infractor deberá pagar una multa del 100% del importe del tributo omitido por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por el contribuyente, siempre y cuando esta situación haya sido detectada por la acción fiscalizadora.
- Si el contribuyente o responsable, presenta una declaración y posteriormente la rectifica y paga el impuesto respectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al 25% del importe del tributo omitido. Sin embargo adicionalmente se cobrarán los intereses resarcitorios.

4.1.2 Cuando el Profesional Figura como Agente Retenedor

El Código Tributario define que los “Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.” (7: art 28)

El artículo 91 del Código en mención indica que el agente de retención que no cumpla con enterar en las cajas fiscales los tributos retenidos, percibidos del Impuesto al Valor Agregado dentro del plazo establecido por esta ley tributaria será sancionado con una multa equivalente al 100% del impuesto retenido. Pero también establece las siguientes situaciones:

- Si el responsable del pago lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un 50%.
- Si transcurridos 30 días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el responsable cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá las disposiciones del artículo 70 y 90 de este Código.

4.1.3 Mora

Incorre en mora el profesional ó contribuyente cuando paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para realizarlo. Por lo tanto el Código Tributario establece que la sanción por esta infracción se determinara así: se multiplicara el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso y el resultado será la cantidad en concepto de mora.

La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en este caso la sanción será una multa del 100% de las determinaciones antes indicadas. “La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere este Código.” (7: art 92) Lo que equivale decir que el porcentaje anual es del 18.25% anual, de acuerdo con el año calendario.

4.1.4 Resistencia a la Acción Fiscalizadora Ante la Administración Tributaria

El Código Tributario establece como “resistencia a la acción fiscalizadora” cualquier acción u omisión que obstaculice la acción fiscalizadora ante la Administración Tributaria; a continuación se presentan los casos tipificados como resistencia a la acción fiscalizadora:

- Si “después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al

contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.” (7: art 93 primer y segundo párrafo)

- Impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente relacionado con el pago de impuestos.
- Impedir la inspección inmediata de cualquier establecimiento comercial, depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, a la Administración Tributaria para evitar el riesgo de alteración o destrucción de evidencias.

También se considera como “acciones de resistencia”, los siguientes casos:

1. Obstaculizar las diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
3. Negarse a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.

Derivado de hechos de resistencia mencionados en los párrafos precedentes este Código establece que la sanción que debe aplicarse sería; La “multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea aquellas que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará. Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.” (7: art 93 cuarto párrafo)

4.1.5 Infracciones a los Deberes Formales

Los deberes formales que decreta el Código Tributario y las leyes específicas a las que estaría sujeto el profesional son: llevar libros y registros relacionados con las operaciones que se vinculen con la tributación, inscribirse en los registros respectivos, presentar las declaraciones que le correspondan, facilitar las acciones fiscalizadoras, informar a la Administración Tributaria cualquier modificación y presentarse cuando sea requerido por esta. Por lo tanto constituye infracción, “todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales.” (7: art 94) El Código Tributario tipifica las infracciones y sus respectivas sanciones, de forma general, pero a criterio se presentan aquellas que aplicarían a los profesionales según se detallan en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 9

INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES Y SUS RESPECTIVAS SANCIONES	
Infracción	Sanción
<p>Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria sobre cualquier modificación, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Datos de inscripción, ▪ Domicilio fiscal y ▪ Nombramiento o cambio de contador. <p>Debe avisarse dentro del plazo de 30 días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación.</p>	<p>Multa de Q.30.00 por cada día de atraso con una sanción máxima de Q.1,000.00. En ningún caso la sanción máxima excederá del 1% de los ingresos brutos durante el último período mensual declarado.</p>
<p>Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.</p>	<p>Multa del 100% del impuesto omitido, en cada operación. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.</p>
<p>No tener los libros contables autorizados y habilitados. Los registros no estén al día, es decir que éstos no se realicen dentro de los dos (2) meses calendario inmediato siguiente.</p>	<p>Multa de Q.5,000.00, cada vez que se le fiscalice al contribuyente y se establece la infracción.</p>
<p>Mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distinto de los que está obligado, según lo indique el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.</p>	<p>Multa de Q.1,000.00 cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción.</p>
<p>Omitir la retención de tributos, de acuerdo con este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.</p>	<p>Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere.</p>
<p>Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos que no cumplan los requisitos según la ley específica.</p>	<p>Multa de Q.100.00 por cada documento. La sanción máxima por en cada período mensual será Q.5,000.00. En ningún caso la sanción máxima excederá del 2% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.</p>
<p>Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley Tributaria específica.</p>	<p>Multa de Q.30.00 por cada día de atraso. Las multas máximas serán las siguientes cuando las declaraciones deban presentarse; Semanal o mensual: Q.600.00 En forma trimestral: Q.1,500.00 En forma anual: Q.3,000.00 Constituirán una rebaja en la sanción del 25% si el contribuyente presenta las declaraciones antes de ser requerimiento para su presentación.</p>
<p>No presentarse a las oficinas tributarias cuando requerido.</p>	<p>Multa de Q.1,000.00 por cada vez que sea citado y no concurriere.</p>
<p>Dar aviso después del plazo que indica la ley específica, al Registro correspondiente, del traspaso de vehículos usados, por cambio de propietario. Quien debe dar el aviso es el comprador del vehículo.</p>	<p>Multa del 50% del impuesto omitido determinado conforme la tarifa fija que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.</p>
<p>Realizar, sin estar inscrito en actividades, que las normas tributarias, hayan establecido ante la Administración Tributaria.</p>	<p>Multa de diez mil quetzales (Q.10, 000.00).</p>

Fuente: Elaborado de conformidad con artículo 94 Código Tributario, a criterio.

4.1.6 Infracciones Cometidas por Profesionales o Técnicos

4.1.6.1 Responsabilidad

“Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones. El presente artículo se aplicará en congruencia con lo que establecen los artículos 70, 82 y 90 de este Código. En consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal”. (7: art 95)

Este artículo aplica a todos los profesionales que laboran de forma liberal y que prestan el servicio de asesor tributario al cliente que solicite sus servicios.

4.2 CONFORME EL CÓDIGO PENAL

4.2.1 Generalidades

La característica del Código Penal consiste en ser una norma sancionatoria, en el cual se típica las faltas y delitos contra el Estado, las personas individuales y jurídicas. Por ende también tipifica aquellas faltas y delitos que puede el profesional cometer, con sus respectivas penalizaciones.

4.2.2 Revelación del Secreto Profesional

“Quien sin justa causa revelare o empleare en provecho propio o ajeno un secreto del que se ha enterado por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, si que con ello ocasionare o pudiere ocasionar perjuicio será sancionado” (5: art 223) La explicación a este artículo sería que los secretos industriales, comerciales y de cualquier negocio al que tengan acceso el profesional por el desempeño de la profesión no podrán ser revelados en ningún caso y menos para beneficio propio o de terceros. Excepto si son requeridos por orden judicial.

La sanción por revelar un secreto que conociere es penalizada con prisión de seis meses a dos años y con una multa de Q. 100.00 a Q. 1,000.00.

4.2.3 Estafa

La estafa es reconocida por este Código entre los delitos contra el patrimonio. Y la comete “quien, induciendo a error a otros, mediante ardid o engaño, lo defraudare en su patrimonio en perjuicio propio o ajeno” (5: art 263)

La estafa mediante información contable, es un delito penal de carácter común, porque en esencia es una trasgresión dolosa a las normas impositivas.

Estafa es la acción dolosa prevista en la ley que se puede manifestar en diversas modalidades:

- ✓ Evadir el pago del tributo.
- ✓ Defraudación fiscal.
- ✓ Contrabando.
- ✓ Adulteración de balances, etc.

El Código Penal, considera que pueden cometer el delito de “estafa mediante información contable” las siguientes personas:

- | | |
|-------------------|--|
| ➤ “El Auditor | ➤ Intendente |
| ➤ Perito Contador | ➤ Liquidador |
| ➤ Experto | ➤ Administrador |
| ➤ Director | ➤ Funcionario de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas.” |
| ➤ Gerente | (5: art 271 primer párrafo) |
| ➤ Ejecutivo | |
| ➤ Representante | |

Este delito consiste en presentar a terceros o a usuarios de información financiera, “dictámenes o comunicaciones al público, firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados financieros y que éstos consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de

defraudar al público o al Estado.” (5: art 271 primer párrafo)

Es importante indicar que este artículo se dirige, a las personas que incidan con la información contable, entre éstas se consideran al director, gerente, representante y otros que tengan relación con la elaboración, autorización y presentación de los estados financieros tomando en cuenta que éstos pueden ser profesionales de otras carreras entre las que se puede mencionar; abogados, Ingenieros, arquitectos, etc. Pero en especial a los profesionales de las ciencias económicas, que pueden estar vinculados.

Consecuentemente las sanciones serian las siguientes: “Los responsables serán sancionados con prisión inmutable de uno a seis años y multa de Q 5,000.00 a Q 10,000.00.” (5: art 271 segundo párrafo)

“Si los responsables fueran auditores o peritos contadores además de la sanción antes señalada quedarán inhabilitados por el plazo que dure la condena y si fuere reincidente quedan inhabilitados de por vida” (5: art 271 cuarto párrafo)

4.2.4 Defraudación Tributaria

El artículo que a continuación se expone, se incluyo porque existen profesionales que pueden verse involucrados en la “Defraudación Tributaria”, este delito se origina cuando se registran transacciones que no existen, se incluyen gastos que no corresponden a la entidad con el objeto de evadir o reducir el pago de algún impuesto. El Código Penal decreta que “Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.” (5: art 358 “A”)

El artículo 358 “B” decreta que pueden existir casos especiales de defraudación tributaria, para efectos del presente trabajo de tesis se a continuación se presentan aquellos casos en los cuales puede verse involucrado el profesional;

- Comercializar clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Hacer en todo o en parte una factura o documento falso que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- Llevar doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
- El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, que en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
- El contribuyente simula la adquisición de bienes y servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir, disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

El responsable de la defraudación tributaria y los casos especiales será sancionado con prisión de uno a seis años que será regulado por el juez dependiendo de la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

4.2.5 Apropriación Indevida de Tributos

“Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio o de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.” (5: art 358 “C”) Este delito ocurre por ejemplo cuando no se declara exactamente la cantidad total del débito fiscal en concepto del Impuesto al Valor Agregado a la Superintendencia de Administración Tributaria, o cuando se actúa como agente de retención del impuesto Sobre la Renta y no se entera a las cajas fiscales, pero si la Administración Tributaria establece este delito entonces se tiene un plazo de treinta días hábiles contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento para enterarlos.

La sanción para la apropiación indebida de tributos sería:

- El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduara el juez con relación a la gravedad del caso.
- Multa equivalente al impuesto apropiado.
- Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá además, la pena de expulsión del territorio nacional.

4.2.6 Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

Tanto el Código Tributario como el Código Penal tipifican el delito de resistencia a la acción fiscalizadora pero en términos generales se refieren al mismo hecho sin

embargo para que se apliquen las sanciones del Código Penal la Administración Tributaria debió haber requerido lo necesario para la fiscalización según el artículo 93 del Código Tributario y si esto fue negado, la SAT procederá a presentar solicitar la intervención de juez competente.

Las sanciones que se aplicarías serian las siguientes:

- “El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.
- Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.
- Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.” (5: art 358 “D”)

CAPÍTULO V
APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROFESIONALES, CONFORME LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1 CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

5.1.1 Por la Obtención de Ingresos en Relación de Dependencia

5.1.1.1 Información General

El ejemplo es de un profesional universitario graduado de Contador Público y Auditor, miembro del Colegio Profesional de las Ciencias Económicas, colegiado número 6,388. Para los efectos fiscales proporciona la siguiente información:

Nombre del profesional: Pedro Alejandro González Cifuentes

Número de identificación tributaria: 2590062-5

Domicilio: 12 Calle 12-12 zona 3, Ciudad

Período impositivo: Del 01 de enero al 31 de diciembre 2008

5.1.1.2 Casos Prácticos

Caso A

Cuando el profesional labora en un periodo completo: Del 01 de enero al 31 de diciembre

El profesional estima devengar para este período los siguientes ingresos: Sueldo Q. 10,250.00 y la Bonificación Incentivo de Q. 250.00 mensualmente; Entre el Bono 14 y Aguinaldo obtendrá Q. 20,000.00; El patrono reconoce que mensualmente le retiene el 4.83% sobre el sueldo, en concepto de la cuota laboral IGSS.

Sin embargo se originaron las siguientes modificaciones: Recibió un incremento de sueldo por Q. 3,000.00 a partir del mes de marzo; Debido a problemas de salud de uno de los miembros de su familia, había pagado la cantidad neta de Q. 10,000.00 en concepto de gastos médicos entre los meses de enero a julio. Con el objeto de

reducir el monto de la retención mensual del Impuesto Sobre la Renta al que está sujeto, le presenté las facturas de este gasto al patrono.

Al final de periodo el profesional presentó la documentación relacionada a los pagos del seguro de vida no dotal y plan de retiro por Q. 3,281.00 y Q. 12,000.00 respectivamente.

La tabla que se presenta a continuación, muestra los cálculos para establecer la retención mensual que el patrono realizara en concepto del Impuesto Sobre la Renta durante el periodo, así como la determinación del impuesto a pagar o la cantidad retenida en exceso al final de periodo.

Concepto	Proyección	Aumento de sueldo en marzo	Deducción real en julio	Cálculos finales
Renta Neta				
Sueldo Mensual (Q. 10,250 X 12)	123,000	123,000	123,000	123,000
Bonificación Incentivo (Q. 250.00 X 12)	3,000	3,000	3,000	3,000
Bono 14 y Aguinaldo	20,000	21,000	21,000	21,000
Aumento de sueldo (Q. 3,000 X 10)		30,000	30,000	30,000
Renta Neta	146,000	177,000	177,000	177,000
(-) Deducciones				
Deducción única	-36,000	-36,000	-36,000	-36,000
IGSS 4.83 % (sobre sueldo)	-5,941	-7,390	-7,390	-7,390
Gastos médicos (gto. real, presento facturas) 1	-	-	-10,000	-10,000
Seguro de vida no dotal	-	-	-	-3,821
Plan Retiro	-	-	-	-12,000
Rentas exentas				
Bono 14 y Aguinaldo	-20,000	-21,000	-21,000	-21,000
Total deducciones	-61,941	-64,390	-74,390	-90,211
Renta Imponible	84,059	112,610	102,610	86,789
Impuesto Sobre la Renta	13,562	19,272	17,272	14,108
(-) Crédito IVA, proyectado	-8,760	-10,620	-10,620	-
Crédito de IVA real (según planilla)	-	-	-	-17,000
ISR Neto por pagar	4,802	8,652	6,652	
(-) Retenciones efectuadas	-	-800	-3,940	-6,652
ISR por retener ó (en exceso)	4,802	7,852	2,712	-6,652
Meses restantes	/12	/10	/6	-
Retención mensual	400	785	452	-
Retención acumulada	400	1,585	4,392	

1. Base legal: Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 35 numeral 5

Resumen del caso “A”

El aumento al sueldo, afecta consecuentemente al bono 14, aguinaldo y la cuota laboral IGSS que se les descuenta a los empleados debido a que éstos se calculan en base al sueldo. Por ende la declaración presentada por el profesional al inicio del período debe ser modificada por los cambios originados.

El profesional realizó el pago de varios gastos médicos para su familia en el mes de julio y presentó las respectivas facturas ante el patrono las cuales estaban emitidas a nombre del profesional, con distintas fechas del mes antes indicado. No se aceptaron como gastos médicos las facturas por la compra de medicamentos, de los distintos comercios autorizados para distribuyen de estos.

El profesional presentó la planilla del Impuesto al Valor Agregado ante la Superintendencia de Administración Tributaria entre los primeros 10 días hábiles del mes de enero del año 2009, con el objeto aprovechar el crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo este crédito superó al impuesto a pagar, por lo tanto el exceso no es reembolsable pero tendrá derecho a la devolución de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta.

Con base a información y los cálculos de la tabla del caso práctico “A” se prepararon los formularios que la Administración Tributaria proporciona para presentar la declaración jurada ante el patrono, los cuales están vigentes a la fecha de la elaboración de la presente tesis. Estos formularios presentan la forma en que deben ser llenados, de acuerdo con las situaciones expuestas en el caso y los cuales se presenta a continuación:



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Estos los datos mínimos que se deben consignar en la declaración según artículo 57, literales "a, b, c,d,e"; Ley del I.S.R.

01 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)		02 PERÍODO A DECLARAR			03 SAT-No.1101	
2590062-5		01	01	2008	2074589	
04 APELLIDOS Y NOMBRE		05	06	07	08	
González Cifuentes, Pedro Alejandro		31	12	2008		
09 NÚMERO C. NOMBRE DE CALLE O AVENIDA		10	11	12	13	14
12 Calle		12-12	03		Guatemala	
15 MUNICIPIO		16 TELÉFONO		17	18	
Guatemala		47788578			pedro@hotmail.com.gt	

Artículo 43; Ley del, I.S.R

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.L.T.	RENDA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 a.146,000
Detalle de otros patronos:		
Total renta neta		
20 a.146,000		
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	21 36,000	Son exentos hasta un 100%, según artículo 6, letra "m"
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 5,941	
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos: (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 20,000	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)	27 a. 61,941	
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)	28 84,059	

El artículo 37 decreta, consignar todos los ingresos, incluye bono 14 y aguinaldo.

Artículo 57; primer párrafo, cuando se inicie la actividad laboral el empleado debe presentar la declaración.

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DIA 10 MES 01 AÑO 2008

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29 a. 13,562
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30 8,760
Impuesto anual sujeto a retención	31 4,802
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	32 400

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33 a.
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34
Impuesto anual definitivo	35
Menos otros créditos	36
Subtotal	37
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38
Impuesto a reemplazar o retenido en exceso	39

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 146,000 X 12%= Q. 17,520 X 50%= Q. 8,750). Se calcula solo un 50% porque es la declaración que presenta al inicio de las actividades laborales ante el patrono.

Base legal artículo 43; Q. 84,059 renta Imponible (65,000)
 Q.19,059 excedente
 20% tasa según tabla
 Q. 3,812 Impto. Determ.
Más
 Q. 9,750 Importe fijo
 Q.13,562 Impto. Anual



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 57 último párrafo. Esta declaración se emitió por el aumento salarial, en marzo.

01 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)		02 PERÍODO A DECLARAR			03 SAT-No.1101	
2590062-5		DE. DIA 01 MES 01 AÑO 2008	AL DIA 31 MES 12 AÑO 2008		2074589	
04 APELLIDOS Y NOMBRE: González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05 NÚMERO C. NOMBRE DE CALLE O AVENIDA		06 NÚMERO (CALLE)	07 APTO. O SIMILAR	08 ZONA	09 CILINDRO O BARRIO	10 DEPARTAMENTO
12 Calle		12-12	03			Guatemala
11 MUNICIPIO		12 TELEFONO		13 FAX	14 AFDC. POSTAL	15 E-MAIL
Guatemala		47788578				pedro@hotmail.com.gt

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.I.T	RENDA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 Q. 177,000
Detalle de otros patronos:		
17		
18		
19		
Total renta neta		20 Q. 177,000
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	21 36,000	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 7,390	
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 21,000	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)	27 Q. 64,390	
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)	28	112,610

El artículo 37 decreta, consignar todos los ingresos, incluye bono 14 y aguinaldo.

Son exentos hasta un 100%, según artículo 6, letra "m"

Artículo 57; último párrafo. El empleado tiene 20 días hábiles inmediatos siguientes para presentar la nueva declaración

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: DIA 10 MES 03 AÑO 2008

FIRMA: *[Firma manuscrita]*

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO	
Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29 Q. 8,652 ISR a pagar
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30 Menos Q. 800 retención enero y feb.
Impuesto anual sujeto a retención	31 Q. 7,852 pendientes de retención
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	32 /10 meses restantes Q. 785

AJUSTE POR CREDITO	
Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33 Q. 19,272
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34
Impuesto anual definitivo	35 Base legal artículo 43; Q. 112,610 renta imponible (65,000)
Menos otros créditos	36 Q. 47,610 excedente
Subtotal	37 Q. 9,522 Impto. Determinado
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38 Más Q. 9,750 Importe fijo
Impuesto a reemplazar o retenido en exceso	39 Q. 19,272 Impto. Anual

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 177,000 X 12%= Q. 21,240 X 50%= Q. 10,620). Se calcula solo un 50% porque no es la declaración definitiva.

Base legal artículo 43; Q. 112,610 renta imponible (65,000)
 Q. 47,610 excedente
 20% tasa según tabla
 Q. 9,522 Impto. Determinado
 Más
 Q. 9,750 Importe fijo
 Q. 19,272 Impto. Anual



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 57 último párrafo. Esta declaración se emitió por modificación en las deducciones.

01 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)		02 PERÍODO A DECLARAR			03 SAT-No.1101	
2590062-5		DE. DIA 01 MES 01 AÑO 2008	AL DIA 31 MES 12 AÑO 2008		2074589	
04 APELLIDOS Y NOMBRE: González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05 NÚMERO C. NOMBRE DE CALLE O AVENIDA		06 NÚMERO (CALLE)	07 APTO. O SIMILAR	08 ZONA	09 CILINDRO O BARRIO	10 DEPARTAMENTO
12 Calle		12-12	03			Guatemala
11 MUNICIPIO		12 TELÉFONO		13 FAX	14 AFDC. POSTAL	15 E-MAIL
Guatemala		47788578				pedro@hotmail.com.gt

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.I.T.	RENDA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 Q. 177,000
Detalle de otros patronos:		17
		18
		19
Total renta neta		20 Q. 177,000
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)		21
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 36,000	
Valor primas por seguros de vida no totales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23 7,390	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24 10,000	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos: (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 21,000	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)	27 Q. 74,390	
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)	28 102,610	

Antes que finalice el período, el empleado presentó las respectivas facturas por gastos médicos. Esta situación ayuda a rebajar la retención que se le está practicando cada mes.

Artículo 57; último párrafo. El empleado tiene 20 días hábiles inmediatos para presentar la nueva declaración

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DIA 25 MES 07 AÑO 2008

FIRMA: *[Firma manuscrita]*

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	Q. 6,652 ISR a pagar	29 Q. 17,272
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	Menos retenciones Q. 3,940 De enero a junio.	30 10,620
Impuesto anual sujeto a retención	Q. 2,712 pend. de retención	31 6,652
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	/6 meses restantes Q. 452	32 452

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33 Q. 17,272
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34 Q. 102,610 renta imponible (65,000)
Impuesto anual definitivo	35 Q. 37,610 excedente
Menos otros créditos	36 20% tasa según tabla
Subtotal	37 Q. 7,522 Impto. Determinado
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38 Más Q. 9,750 Importe fijo
Impuesto a reemplazar o retenido en exceso	39 Q. 17,272 Impto. Anual

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 177,000 X 12%= Q. 21,240 X 50%= Q. 10,620). Se calcula solo un 50% porque no es la declaración definitiva.

Base legal artículo 43; Q. 102,610 renta imponible (65,000)
Q. 37,610 excedente
20% tasa según tabla
Q. 7,522 Impto. Determinado
Más
Q. 9,750 Importe fijo
Q. 17,272 Impto. Anual



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Cuando finaliza el período fiscal, se presenta con carácter definitiva la declaración.

01	NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)	02	PERIODO A DECLARAR			03	SAT-No.1101 2074589
			DE.	01	01		
	2590062-5	AL	31	12	2008		
04	APELLIDOS Y NOMBRE González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05	NÚMERO C. NOMBRE DE CALLE O AVENIDA	06	NÚMERO (CALLE)	07	APTO. O SIMILAR	08	ZONA
	12 Calle		12-12		03		
						09	CALLEJA O BARRIO
						10	DEPARTAMENTO
							Guatemala
11	MUNICIPIO	12	TELÉFONO	13	FAX	14	AFDC. POSTAL
	Guatemala		47788578				
						15	E-MAIL
							pedro@hotmail.com.gt

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.L.T	RENTA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 a.177,000
Detalle de otros patronos:		
		17
		18
		19
Total renta neta		20 a.177,000
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	21 36,000	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 19,390	
Valor primas por seguros de vida no totales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23 3,821	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24 10,000	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos: (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 21,000	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)		27 a. 90,211
Renta imponible o período fiscal (casilla 20 menos casilla 27)		28 86,789

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DIA 12 MES 01 AÑO 2009

FIRMA: *[Firma manuscrita]*

Se consigna la fecha en que se presenta ante el patrono.

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29 a. 14,108
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30
Impuesto anual sujeto a retención	31
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	32
AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33 a. 14,108
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34 17,000
Impuesto anual definitivo	35
Menos otros créditos	36
Subtotal	37
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38 6,652
Impuesto a rellenar o retenido en exceso	39 (6,652)

Los montos de las retenciones practicadas en exceso, serán devueltos por el patrono entre el 1 de enero y el 14 de febrero de cada año. Base legal, artículo 39 del reglamento del I.S.R.

Para que tenga validez, el crédito fiscal, deberá presentarse dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año la respectiva planilla ante la S.AT. Base legal artículo 37 "a" Ley I.S.R



**IMPUESTO SOBRE LA RENTA
PLANILLA PARA EL CREDITO POR IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: **Guatemala** SAT-No.1111

DIA: 15 MES: 01 AÑO: 2009

NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT): 2590062-5

PERIODO ANUAL A DECLARAR: DEL 01/01/2008 AL 31/12/2008

NOMBRE: **Pedro Alejandro González Cifuentes**

NUMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA: 12 Calle

MUNICIPIO: Guatemala

TELEFONO: 47788578

E-MAIL: pedro@hotmail.com.gt

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL DEL PATRONO: **Distribuidora Comercial El Peregrino**

NIT DEL PATRONO: 57465-K

NOMBRE DEL VENDEDOR	N. I. T.	COMPROBANTE		DESCRIPCION GLOBAL DE LOS BIENES Y SERVICIOS ADQUIRIDOS (EJ. ABARROTES, COSMÉTICOS, ALQ. ETC.)	VALOR COMPRA (INCLUYA I V A)
		Fecha	No. Correl.		

Base legal artículo 37 "a" Ley I.S.R. Las personas en relación de dependencia, tendrán derecho al crédito a cuenta del I.S.R. si presentan dentro de los primero 10 días hábiles del mes de enero de cada año esta planilla ante la S.AT.

Base legal artículo 12, del reglamento, Ley del I.S.R., En la planilla se debe consignar todos los datos solicitados;

- 1) Identificación del contribuyente y del patrono.
- 2) Con base a los datos del proveedor y la factura obtenida por la adquisición de bienes y servicios se llena el resto de las casillas.

Centro medico	73782009	10/07/08	M-33333	Gastos médicos	12,000.00
Unisuper, S. A.	26532476	01/09/08	152-1783	Abarrotes	20,000.00
Chivón Star, S. A.	11772784	01/09/08	Z02-111	Gasolina	8,356.65
Los automáticos, S. A.	1506805K	30/09/08	AA-153	Vehículo	83,000.00
Ropa y estilos, S. A.	4827066	30/09/08	BS-779	Ropa y Zapatos	5,310.35
Los comedores, S. A.	6640247	30/09/08	12345	Alimentos	30,000.00
TOTAL COMPRAS					158,667.00
COEFICIENTE					0.1071428
CREDITO POR IVA					17,000.00

Base Legal: artículo 17, Ley Impto. Distrib. Petróleo.

349.65 Galones
 Q. X 4.70 I.D.P.
 Q.1,643.35 Total I.D.P.

Q. 10,000.00 Total facturado
Menos
 Q. 1,643.35 Total I.D.P.
 Q. 8,356.65 Valor a consignar en planilla.

Nota: A manera de ejemplo se presentaron las adquisiciones de forma resumida, pero de acuerdo con el artículo 12, del reglamento de la Ley del I.S.R., se deben detallar reglón por reglón todas las facturas, no importando si es de un mismo proveedor.

CANTIDAD EN LETRAS: **Diez y siete mil**

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: **Guatemala, 15 de enero de 2009**

FIRMA:

NIT DE QUIEN FIRMA SI NO ES EL TITULAR: _____

ESPCIO RESERVADO LOTEJO INTERNO: _____

QUALIDAD EN QUE SE ACTUA: REP. LEGAL APODERADO

NOMBRE: _____

ESPCIO RESERVADO PARA VALIDACION MECANICA DEL ENTE RECEPTOR AUTORIZADO: _____

Caso B

Cuando el profesional inicia labores en un intermedio: Del 01 de abril al 31 de diciembre

Durante los meses de enero a marzo, el profesional no laboró por lo tanto no obtuvo ingresos, sin embargo estima devengar para el resto del período: Sueldo Q. 9,000.00 y la Bonificación Incentivo de Q. 250.00 mensualmente; Bono 14 Q. 2,250.00 y Aguinaldo Q. 6,000.00; El patrono reconoce que mensualmente le retiene el 4.83% sobre el sueldo, en concepto de la cuota laboral IGSS.

Sin embargo se originaron las siguientes modificaciones: Recibió un incremento de sueldo por Q. 4,167.00 a partir del mes de julio; Debido a problemas de salud de uno de los miembros de su familia, había pagado la cantidad neta de Q. 4,000.00 en concepto de gastos médicos entre los meses de enero a septiembre. Con el objeto de reducir el monto de la retención mensual del Impuesto Sobre la Renta al que está sujeto, le presentó las facturas de este gasto al patrono.

Al final de periodo el profesional presentó la documentación relacionada a los pagos del seguro de vida no dotal y plan de retiro por Q. 4,500.00 y de gastos médicos por Q. 2,700.00.

La tabla que se presenta a continuación, muestra los cálculos para establecer la retención mensual que el patrono realizara en concepto del Impuesto Sobre la Renta durante el periodo, así como la determinación del impuesto a pagar o la cantidad retenida en exceso al final de periodo.

Concepto	Proyección	Aumento de sueldo en julio	Deducción real en septiembre	Cálculos finales
Renta Neta				
Sueldo Mensual (Q. 9,000 X 9)	81,000	81,000	81,000	81,000
Bonificación Incentivo (Q. 250.00 X 9)	2,250	2,250	2,250	2,250
Aguinaldo	6,000	10,333	10,333	10,333
Bono 14	2,250	2,250	2,250	2,250
Aumento de sueldo (Q. 4,167 X 6)		25,000	25,000	25,000
Renta Neta	91,500	120,833	120,833	120,833
(-) Deducciones				
Deducción única	(36,000)	(36,000)	(36,000)	(36,000)
IGSS 4.83 % (sobre sueldo)	(3,912)	(5,120)	(5,120)	(5,120)
Seguro de vida no dotal	-	-	-	(4,500)
Seguro medico	-	-	-	(2,700)
Gastos médicos (gto. real, presento facturas) 1	-	-	(4,000)	(4,000)
Rentas exentas				
Bono 14 y Aguinaldo	(8,250)	(12,583)	(12,583)	(12,583)
Total deducciones	(48,162)	(53,703)	(57,703)	(64,903)
Renta Imponible	43,338	67,130	63,130	55,930
Renta Imponible anualizada	57,784	89,507	84,173	74,573
Impuesto Sobre la Renta	8,668	14,651	13,585	11,665
(-) Crédito IVA, proyectado	(5,490)	(7,250)	(7,250)	-
Crédito de IVA real (según planilla)	-	-	-	(13,980)
ISR por pagar	3,178	7,401	6,335	-
(-) Retenciones efectuadas	-	(1,059)	(3,173)	(6,335)
ISR por retener ó (en exceso)	3,178	6,342	3,162	(6,335)
Meses restantes	/9	/6	/4	-
Retención mensual	353	1057	791	-
Retención acumulada	353	2,116	3,964	

1. Base legal: Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 35 numeral 5

Resumen del caso “B”

De acuerdo con caso planteado hipotéticamente, el profesional no laboró de enero a marzo pero a partir del mes de abril inicio labores. En los cálculos de la proyección se toma en cuenta que el profesional inicio en un período intermedio, como consecuencia de esta característica, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las actividades menores a un año deben proyectarse a un año, es decir la renta imponible debe anualizarse, para que el cálculo del impuesto a pagar sea

proporcional, debido a que la ley le otorga una deducción fija de Q. 36,000.00 independientemente de la fecha en que el profesional o empleado inicie labores.

Un aumento al sueldo, afecta consecuentemente al bono 14, aguinaldo y la cuota laboral IGSS que se les descuenta a los empleados debido a que éstos se calculan en base al sueldo. Por lo tanto el bono 14 no incremento debido a la fecha en que este fue proporcionado, pero no sucedió lo mismo con el aguinaldo porque el cálculo definitivo para el pago de esta prestación se realiza hasta el mes de noviembre de cada año. También se vio afectada la cuota laboral IGSS. Por ende la declaración presentada por el profesional al inicio del período debe ser modificada por los cambios originados.

El profesional realizo el pago de varios gastos médicos para su familia en el mes de septiembre y presentó las respectivas facturas ante el patrono las cuales estaban emitidas a nombre del profesional, con distintas fechas del mes antes indicado. No se aceptaron como gastos médicos las facturas por la compra de medicamentos, de los distintos comercios autorizados para la distribución de estos.

El profesional presento la planilla del Impuesto al Valor Agregado ante la Superintendencia de Administración Tributaria entre los primero 10 días hábiles del mes de enero del año 2009, con el objeto aprovechar el crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo este crédito supero al impuesto a pagar, por lo tanto el exceso no es reembolsable pero tendrá derecho a la devolución de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta.

Con base a información y los cálculos de la tabla del caso práctico "B" se prepararon los formularos que la Administración Tributaria proporciona para presentar la declaración jurada ante el patrono, los cuales están vigentes a la fecha de la elaboración de la presente tesis. Estos formularios presentan la forma en que deben ser llenados, de acuerdo con las situaciones expuestas en el caso y los cuales se presenta a continuación:



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Estos los datos mínimos que se deben consignar en la declaración según artículo 57, literales "a, b, c, d, e"; Ley del I.S.R.

01 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)		02 PERÍODO A DECLARAR			03 SAT-No.1101	
2590062-5		01	01	2008		2074589
		31	12	2008		
04 APELLIDOS Y NOMBRE: González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05 NÚMERO Y NOMBRE DE CALLE O AVENIDA		06 NÚMERO (CALLE)	07 APTO. O SIMILAR	08 ZONA	09 CILINDRO O BARRIO	10 DEPARTAMENTO
12 Calle		12-12	03			Guatemala
11 MUNICIPIO		12 TELEFONO		13 FAX	14 AFDC. POSTAL	15 MAIL
Guatemala		47788578				pedro@hotmail.com.gt

Artículo 26, literal "b" del reglamento

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.L.T.	RENDA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 a. 91,500
Detalle de otros patronos:		
Total renta neta		
20 a. 91,500		
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	21 36,000	Son exentos hasta un 100%, según artículo 6, letra "m"
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 3,912	
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos: (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 8,250	Artículo 57; primer párrafo, cuando se inicie la actividad laboral el empleado debe presentar la declaración.
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)	27 a. 48,162	
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)	28 43,338	

El artículo 37 decreta, consignar todos los ingresos, incluye bono 14 y aguinaldo.

Son exentos hasta un 100%, según artículo 6, letra "m"

Artículo 57; primer párrafo, cuando se inicie la actividad laboral el empleado debe presentar la declaración.

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: DIA 01 MES 04 AÑO 2008

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO	
Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29 a. 8,668
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30 5,490
Impuesto anual sujeto a retención	31 3,178
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período) 9 meses para este caso	32 353

9 meses para este caso

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34
Impuesto anual definitivo	35
Menos otros créditos	36
Subtotal	37
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38
Impuesto a reemplazar o retenido en exceso	39

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 91,500 X 12% = Q. 10,980 X 50% = Q. 5,490). Se calcula solo un 50% porque es la declaración que presenta al inicio de las actividades laborales ante el patrono.

Base legal artículo 43; segundo párrafo; En caso de actividades menores a un año la renta imponible debe proyectarse a un año. (43,338/9 X 12 = 57,784) Q. 57,784 renta imponible anual 15% tasa según tabla Q. 8,668 Impto. Determinado



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 57 último párrafo. Esta declaración se emitió por el aumento salarial, en julio.

01 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT) 2590062-5		02 PERÍODO A DECLARAR DE: DIA 01 MES 01 AÑO 2008 AL: 31 12 2008			03 SAT-No.1101 2074589	
04 APELLIDOS Y NOMBRE González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05 NÚMERO Y NOMBRE DE CALLE O AVENIDA 12 Calle		06 NÚMERO (CALLE) 12-12	07 APTO. O SIMILAR 03	08 ZONA	09 DEPARTAMENTO Guatemala	
11 MUNICIPIO Guatemala		12 TELÉFONO 47788578		13 FAX	14 AFDC. POSTAL	15 E-MAIL pedro@hotmail.com.gt

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.I.T.	RENTA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 a.120,833
Detalle de otros patronos:		
Total renta neta		20 a.120,833
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	21 36,000	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 5,120	
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos: (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 12,583	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)	27 a. 53,703	
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)	28 67,130	

El artículo 37 decreta, consignar todos los ingresos, incluye bono 14 y aguinaldo.

Son exentos hasta un 100%, según artículo 6, letra "m"

Artículo 57; último párrafo. El empleado tiene 20 días hábiles inmediatos siguientes para presentar la nueva declaración

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DIA 10 MES 07 AÑO 2008

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO	
Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29 a. 14,651
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30 7,250
Impuesto anual sujeto a retención	31 7,401
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	32 1,057

AJUSTE POR CREDITO	
Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	33
Impuesto anual definitivo	33
Menos otros créditos	33
Subtotal	33
Menos Retenciones al impuesto practicadas	33
Impuesto a reemplazar o retenido en exceso	33

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 120,833 X 12%= Q. 14,500 X 50%= Q. 7,250). Se calcula solo un 50% porque no es la declaración definitiva.

Base legal artículo 43; segundo párrafo; En caso de actividades menores a un año la renta imponible debe proyectarse a un año. (67,130 /9 X 12= 89,507)
 Q. 89,507 renta imponible anual (65,000)
 Q 24,507 excedente
 20% tasa según tabla
 Q. 4,901 Impto. Determinado
Más
 Q. 9,750 Importe fijo
 Q. 14,651 Impto. Anual



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 57 último párrafo. Esta declaración se emitió por modificación en las deducciones.

01 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)		02 PERÍODO A DECLARAR			03 SAT-No.1101	
2590062-5		DE. DIA 01 MES 01 AÑO 2008	AL DIA 31 MES 12 AÑO 2008		2074589	
04 APELLIDOS Y NOMBRE: González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05 NÚMERO Y NOMBRE DE CALLE O AVENIDA		06 NÚMERO (RUA)	07 APTO. O SIMILAR	08 ZONA	09 CILINDRO O BARRIO	10 DEPARTAMENTO
12 Calle		12-12	03			Guatemala
11 MUNICIPIO		12 TELÉFONO		13 FAX	14 AFDC. POSTAL	15 E-MAIL
Guatemala		47788578				pedro@hotmail.com.gt

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.I.T.	RENTA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 Q. 120,833
Detalle de otros patronos:		17
		18
		19
Total renta neta		20 Q. 120,833
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	21 36,000	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 5,120	
Valor primas por seguros de vida no totales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24 4,000	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos: (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 12,583	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)	27 Q. 57,703	
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)	28 63,130	

Antes que finalice el período, el empleado presentó las respectivas facturas por gastos médicos. Esta situación ayuda a rebajar la retención que se le está practicando cada mes.

Artículo 57; último párrafo. El empleado tiene 20 días hábiles inmediatos para presentar la nueva declaración

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DIA 22 MES 09 AÑO 2008

FIRMA: *[Firma manuscrita]*

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	Q. 6,335 ISR a pagar	29 Q. 13,585
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	Menos retenciones	30 7,250
Impuesto anual sujeto a retención	Q. 3,173 De abril a agosto.	31 6,335
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	Q. 3,162 pendiente de retención /4 meses restantes	32 791
	Q. 791	

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34
Impuesto anual definitivo	35
Menos otros créditos	36
Subtotal	37
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38
Impuesto a retenir o retenido en exceso	39

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 120,833 X 12%= Q. 14,500 X 50%= Q. 7,250). Se calcula solo un 50% porque no es la declaración definitiva.

Base legal artículo 43; segundo párrafo; En caso de actividades menores a un año la renta imponible debe proyectarse a un año. (63,130 /9 X 12= 84,173)
 Q. 84,173 renta imponible anual (65,000)
 Q 19,173 excedente
 20% tasa según tabla
 Q 3,835 Impto. Determinado
Más
 Q. 9,750 Importe fijo
 Q. 13,585 Impto. Anual.



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Cuando finaliza el período fiscal, se presenta con carácter definitiva la declaración.

01	NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)	02	PERIODO A DECLARAR			03	SAT-No.1101 2074589
			DE.	01	01		
	2590062-5	AL	31	12	2008		
04	APELLIDOS Y NOMBRE González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05	NÚMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA 12 Calle	06	NÚMERO (CALLE) 12-12	07	CANTON O SIMILAR 03	08	DEPARTAMENTO Guatemala
11	MUNICIPIO Guatemala	12	TELÉFONO 47788578	13	FAX	14	AFDC. POSTAL pedro@hotmail.com.gt

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.L.T	RENTA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 a.120,833
Detalle de otros patronos:		
		17
		18
		19
Total renta neta		20 a.120,833
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	21 36,000	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 7,820	
Valor primas por seguros de vida no totales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23 4,500	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24 4,000	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 12,583	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)		27 a. 64,903
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)		28 55,930

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DIA 22 MES 01 AÑO 2009

FIRMA:

Se consigna la fecha en que se presenta ante el patrono.

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29 a. 11,665
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30
Impuesto anual sujeto a retención	31
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	32
AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33 a. 11,665
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34 13,980
Impuesto anual definitivo	35
Menos otros créditos	36
Subtotal	37
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38 6,335
Impuesto a retenir o retenido en exceso	39 (6,335)

Para que tenga validez, el crédito fiscal, deberá presentarse dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año la respectiva planilla ante la S.AT. Base legal artículo 37 "a" Ley I.S.R

Los montos de las retenciones practicadas en exceso, serán devueltos por el patrono entre el 1 de enero y el 14 de febrero de cada año. Base legal, artículo 39 del reglamento del I.S.R.

FORMULARIO PATRONO 2008/2009

RETRIBUCION GRATUITA

VALOR NACIONAL DE GRABADOS EN ACERO

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: **Guatemala** SAT-No.1111

DIA: 12 MES: 01 AÑO: 2009

NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT): 2590062-5

PERIODO ANUAL A DECLARAR: DEL 01/01/2008 AL 31/12/2008

NOMBRE: **Pedro Alejandro González Cifuentes**

NUMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA: 12 Calle

MUNICIPIO: Guatemala

TELEFONO: 47788578

E-MAIL: pedro@hotmail.com.gt

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL DEL PATRONO: **Distribuidora Comercial El Peregrino**

NIT DEL PATRONO: 57465-K

Base legal artículo 37 "a" Ley I.S.R. Las personas en relación de dependencia, tendrán derecho al crédito a cuenta del I.S.R. si presentan dentro de los primero 10 días hábiles del mes de enero de cada año esta planilla ante la S.A.T.

Base legal artículo 12, del reglamento, Ley del I.S.R., En la planilla se debe consignar todos los datos solicitados;

- 1) Identificación del contribuyente y del patrono.
- 2) Con base a los datos del proveedor y la factura obtenida por la adquisición de bienes y servicios se llena el resto de las casillas.

NOMBRE DEL VENDEDOR	N. I. T.	COMPROBANTE	DESCRIPCION GLOBAL DE LOS BIENES Y SERVICIOS ADQUIRIDOS (EJ. ABARROTES, COSMÉTICOS, ALQ. ETC.)	VALOR COMPRA (INCLUYA I V A)
Fecha	No. Correl.			
Centro medico	73782009	10/07/08 M-33333	Gastos médicos	4,480.00
Unisuper, S. A.	26532476	01/09/08 152-1783	Abarrotes	15,000.00
Chivón Star. S. A.	11772784	01/09/08 Z02-111	Gasolina	11,699.35
Los automáticos, S. A.	1506805K	30/09/08 AA-153	Vehículo	60,000.00
Ropa y estilos, S. A.	4827066	30/09/08 BS-779	Ropa y Zapatos	16,301.65
Comidas rápidas, S. A.	7066782	30/09/08 MN-13133	Alimentos	23,000.00
TOTAL COMPRAS				130,481.00
COEFICIENTE				0.1071428
CREDITO POR IVA				13,980.00

Base Legal: artículo 17, Ley Impto. Distrib. Petróleo.

489.50 Galones
 Q. X 4.70 I.D.P.
 Q. 2,300.65 Total I.D.P.

Q. 14,000.00 Total facturado
Menos
 Q. 2,300.65 Total I.D.P.
 Q. 11,699.35 Valor a consignar en planilla.

Nota: A manera de ejemplo se presentaron las adquisiciones de forma resumida, pero de acuerdo con el artículo 12, del reglamento de la Ley del I.S.R., se deben detallar según por región todas las facturas, no importando si es de un mismo proveedor.

CANTIDAD EN LETRAS: **Trece mil novecientos ochenta**

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: **Guatemala, 15 de enero de 2009**

FIRMA: 

NIT DE QUIEN FIRMA SI NO ES EL TITULAR: _____

ESPCIO RESERVADO LOTEO INTERNO: _____

QUALIDAD EN QUE SE ACTUA: REP. LEGAL APODERADO

NOMBRE: _____

ESPCIO RESERVADO PARA VALIDACION MECANICA DEL ENTE RECEPTOR AUTORIZADO: _____

Caso C

Cuando el profesional cambia de patrono e inicia con otro en un intermedio: Del 01 de agosto al 31 de diciembre

El profesional laboró de enero a julio con otro patrono para los efectos que a éste corresponda le entrego una constancia de retención en la cual indica que devengó los siguientes ingresos; Sueldo Q. 60,000.00, Bonificación Incentivo Q. 1,750.00, Bono 14 Q. 5,000.00 y Aguinaldo Q. 5,000.00. Pero también le descontó mensualmente la cuota laboral IGSS que haciende a Q. 2,898.00 y concepto del Impuesto Sobre la Renta la retención fue de Q. 666.00.

El profesional tiene estimado devengar para el resto del período los siguientes ingresos: Sueldo Q. 9,000.00 y la Bonificación Incentivo de Q. 250.00 mensualmente; Bono 14 Q. 5,500.00 y Aguinaldo Q. 8,000.00; El patrono reconoce que mensualmente le retiene el 4.83% sobre el sueldo, en concepto de la cuota laboral IGSS.

Sin embargo se originaron las siguientes modificaciones: Recibió un incremento de sueldo por Q. 3,500.00 a partir del mes de septiembre; Debido a problemas de salud de uno de los miembros de su familia, había pagado la cantidad neta de Q. 1,800.00 en concepto de gastos médicos entre los meses de enero a septiembre. Con el objeto de reducir el monto de la retención mensual del Impuesto Sobre la Renta al que está sujeto, le presentó las facturas de este gasto al patrono.

Al final de periodo el profesional presentó la documentación relacionada a los pagos del seguro de vida no dotal y plan de retiro por Q. 2,000.00 y de gastos médicos por Q. 1,000.00.

La tabla que se presenta a continuación, muestra los cálculos para establecer la retención mensual que el patrono realizara en concepto del Impuesto Sobre la Renta durante el periodo, así como la determinación del impuesto a pagar o la cantidad retenida en exceso al final de periodo.

Conceptos	Datos del patrono anterior	Proyección parcial agosto	Proyección total agosto	Deducción Septiembre	Cálculo Final
Renta Neta					
Sueldo Mensual (Q. 9,000 X 5)	60,000	45,000	105,000	105,000	105,000
Bonificación Incentivo (Q. 250.00 X 5)	1,750	1,250	3,000	3,000	3,000
Aguinaldo	5,000	3,000	8,000	8,200	8,200
Bono 14	5,500	-	5,500	5,500	5500
Aumento de sueldo	-	-	-	3,500	3,500
Renta Neta	72,250	49,250	121,500	125,200	125,200
(-) Deducciones					
Deducción única	-36,000	-36,000	-36,000	-36,000	-36,000
IGSS 4.83 % (sobre sueldo)	-2,898	-2,174	-5,072	-5,241	-5,241
Seguro de vida no dotal	-	-	-	-	-2,000
Seguro medico	-	-	-	-	-1,000
Gastos médicos (gto. real, presente facturas)	1	-	-	-1,800	-1,800
Rentas exentas					
Bono 14 y Aguinaldo		-3,000	-13,500	-13,700	-13,700
Total deducciones	-38,898	-41,174	-54,572	-56,741	-59,741
Renta Imponible	33,352	-	66,928	68,459	65,459
Impuesto Sobre la Renta	-	-	10,136	10,442	9,842
(-) Crédito IVA, proyectado	-	-	-7,290	-7,512	-
Crédito de IVA real (según planilla)	-	-	-	-	-12,000
ISR por pagar	-	-	2,846	2,930	-
(-) Retenciones efectuadas	-666	-	-666	-1,102	-2,930
ISR por retener ó (en exceso)	-	-	2,180	1,828	-2,930
Meses restantes	-	-	/5	/4	
Retención mensual	-	-	436	457	
Retención acumulada	-666	-	1,102	1,559	

1. Base legal: Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 35 numeral 5

Resumen del caso "C"

Debido a que el profesional finalizo la relación laboral en el mes de julio, la responsabilidad del patrono anterior se limitó a entregarle una constancia de retención la cual indica de cuanto fue el sueldo devengado, bonificación incentivo, bono 14 y aguinaldo y los descuentos realizados, así también el monto de la retención a que estuvo sujeto en concepto del Impuesto Sobre la Renta para que esta se adicione al resto de sus retenciones a las que va a estar sujeto si continúan en relación laboran. En los cálculos de la proyección se toma en cuenta que el

profesional inicio en un período intermedio, pero no se anualizara la renta imponible debido a que posee continuidad laboral.

Un aumento al sueldo, afecta consecuentemente al bono 14, aguinaldo y la cuota laboral IGSS que se les descuenta a los empleados debido a que éstos se calculan en base al sueldo. Por lo tanto el bono 14 no incremento debido a la fecha en que este fue proporcionado, pero no sucedió lo mismo con el aguinaldo porque el cálculo definitivo para el pago de esta prestación se realiza hasta el mes de noviembre de cada año. También se vio afectada la cuota laboral IGSS. Por ende la declaración presentada por el profesional al inicio del período debe ser modificada por los cambios originados.

El profesional realizo el pago de varios gastos médicos para su familia en el mes de septiembre y presentó las respectivas facturas ante el patrono las cuales estaban emitidas a nombre del profesional, con distintas fechas del mes antes indicado. No se aceptaron como gastos médicos las facturas por la compra de medicamentos, de los distintos comercios autorizados para distribución de estos.

El profesional presento la planilla del Impuesto al Valor Agregado ante la Superintendencia de Administración Tributaria entre los primero 10 días hábiles del mes de enero del año 2009, con el objeto aprovechar el crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo este crédito supero al impuesto a pagar, por lo tanto el exceso no es reembolsable pero tendrá derecho a la devolución de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta.

Con base a información y los cálculos de la tabla del caso práctico “C” se prepararon los formularios que la Administración Tributaria proporciona para presentar la declaración jurada ante el patrono, los cuales están vigentes a la fecha de la elaboración de la presente tesis. Estos formularios presentan la forma en que deben ser llenados, de acuerdo con las situaciones expuestas en el caso y los cuales se presenta a continuación:



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Estos los datos mínimos que se deben consignar en la declaración según artículo 57, literales "a, b, c, d, e"; Ley del I.S.R.

01 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)		02 PERÍODO A DECLARAR		SAT-NÚM. 1101	
2590062-5		03	04	05	06
		01	01	2008	
		31	12	2008	
07 APELLIDOS Y NOMBRE: González Cifuentes, Pedro Alejandro					
08 NÚMERO C. NOMBRE DE CALLE O AVENIDA		09	10	11	12
12 Calle		12-12	03	Guatemala	
13 MUNICIPIO		14	15	16	17
Guatemala		47788578		pedro@hotmail.com.gt	

Artículo 43; Ley del, I.S.R

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.I.T	RENDA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 a. 49,250
Detalle de otros patronos:		
Importadora y Distribuidora La Fe	2446440-6	17 72,250
Total renta neta		19 20 a. 121,500
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)		
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	21 36,000	
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	22 5,072	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	23	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	24	
Otros gastos: (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	25 13,500	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)	26	27 a. 54,572
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)	28	66,928

Se unifico la contribución al seguro social y las rentas exentas del patrono anterior y el actual.

Son exentos hasta un 100%, según artículo 6, letra "m"

Artículo 57; primer párrafo, cuando se inicie la actividad laboral el empleado debe presentar la declaración.

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DIA 13 MES 08 AÑO 2008

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29 a. 10,136
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30 7,290
Impuesto anual sujeto a retención	31 2,846
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del periodo) /5 meses restantes	32 436

Q. 2,846 ISR a pagar
Menos
 Q. 666 retención patrono anterior
 Q. 2180 pendiente de retención
 Q. 436

Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33 a.	Base legal artículo 43; Q. 66,928 renta imponible (65,000) Q. 1,928 excedente 20% tasa según tabla Q. 386 Impto. Deter. Mas Q. 9,750 Importe fijo Q. 10,136 Impto. Anual
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34	
Impuesto anual definitivo	35	
Menos otros créditos	36	
Subtotal	37	
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38	
Impuesto a reemplazar o retenido en exceso	39	

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 121,500 X 12%= Q. 14,580 X 50%= Q. 7,290). Se calcula solo un 50% porque es la declaración que presenta al inicio de las actividades laborales con el patrono.



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRON DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 57 último párrafo.
Esta declaración se emitió
por el aumento salarial y
deducción, en septiembre.

IDENTIFICACION	01 NÚMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT) 2590062-5	02 PERIODO A DECLARAR DE: DIA 01 MES 01 AÑO 2008 AL: 31 12 2008	03 SAT-No.1101 2074589
	04 APELLIDOS Y NOMBRE González Cifuentes, Pedro Alejandro		
05 NÚMERO Y NOMBRE DE CALLE O AVENIDA 12 Calle	06 NÚMERO (RUA) 12-12	07 APTO. O SIMILAR 03	08 ZONA Guatemala
09 MUNICIPIO Guatemala	10 TELÉFONO 47788578	11 FAX	12 AFDC. POSTAL pedro@hotmail.com.gt

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.I.T	RENTA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	Q. 52,950
Detalle de otros patronos:		
Importadora y Distribuidora La Fe	2446440-6	72,250
Total renta neta		Q. 125,200
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	36,000	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	5,241	
Valor primas por seguros de vida no totales, de accidentes, personales y de gastos médicos	1,800	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)		
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial		
Otros gastos: (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	13,700	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)		Q. 56,741
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)		68,459

El artículo 37 decreta, consignar todos los ingresos, incluye bono 14 y aguinaldo.

Antes que finalice el período, el empleado presentó las respectivas facturas por gastos médicos. Esta situación ayuda a rebajar la retención que se le practica cada mes.

Artículo 57; último párrafo. El empleado tiene 20 días hábiles inmediatos siguientes para presentar la nueva declaración

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: DIA 25 MES 09 AÑO 2008

FIRMA:

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO		
Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	Q. 2,330 ISR a pagar	29 Q. 10,442
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	Menos retenciones Q. 993 enero a agosto	30 7,512
Impuesto anual sujeto a retención	Q. 1,337 pendiente de retención /4 meses restantes	31 2,930
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	Q. 334	32 457

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO		
Impuesto anual a pagar (casilla 29)	Base legal artículo 43;	33 Q. 68,459 renta imponible
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	(65,000)	34 (65,000)
Impuesto anual definitivo	Q. 3,459 excedente	35 Q. 3,459
Menos otros créditos	20% tasa según tabla	36 Q. 692 Impto. Determ.
Subtotal	Mas	37 Q. 9,750 Importe fijo
Menos Retenciones al impuesto practicadas	Q. 9,750 Importe fijo	38 Q. 10,442 Impto. Anual
Impuesto a reemplazar o retenido en exceso		39

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 125,200 X 12%= Q. 15,024 X 50%= Q. 7,512). Se calcula solo un 50% porque no es la declaración definitiva.

Base legal artículo 43;
Q. 68,459 renta imponible
(65,000)
Q. 3,459 excedente
20% tasa según tabla
Q. 692 Impto. Determ.
Mas
Q. 9,750 Importe fijo
Q. 10,442 Impto. Anual



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Cuando finaliza el período fiscal, se presenta con carácter definitiva la declaración.

01 NÚMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)		32 PERIODO A DECLARAR			33 SAT-No.1101 2074589	
2590062-5		DE. DIA: 01	MES: 01	AÑO: 2008		
		AL. DIA: 31	MES: 12	AÑO: 2008		
04 APELLIDOS Y NOMBRE: González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05 NÚMERO Y NOMBRE DE CALLE O AVENIDA		06 NÚMERO (CALLE)	07 NPTO. O SIMILAR	08 ZONA	09 COLUMNA O BARRIO	10 DEPARTAMENTO
12 Calle		12-12		03		Guatemala
11 MUNICIPIO		12 TELEFONO	13 FAX	14 AFDC. POSTAL	15 E MAIL	
Guatemala		47788578			pedro@hotmail.com.gt	

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.I.T	RENTA META
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	16 a. 52,950
Detalle de otros patronos:		
Importadora y Distribuidora La Fe	2446440-6	17 18 72,250
Total renta neta		
		19 20 a. 125,200
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	21 36,000	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	22 6,241	
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	23 2,000	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24 1,800	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	25	
Otros gastos (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros) Bono 14 y Aguinaldo	26 13,700	
Total de deducciones (suma casilla 21 a la 26)	27 a. 59,741	
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)	28 65,459	

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: DIA 22 MES 01 AÑO 2009

Se consigna la fecha en que se presenta ante el patrono.

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29 a. 9,842
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30
Impuesto anual sujeto a retención	31
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	32

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33 a. 9,842
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34 12,000
Impuesto anual definitivo	35
Menos otros créditos	36
Subtotal	37
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38 2,930
Impuesto a retener o retenido en exceso	(2,930)

Para que tenga validez, el crédito fiscal, deberá presentarse dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año la respectiva planilla ante la S.A.T. Base legal artículo 37 "a" Ley I.S.R

Los montos de las retenciones practicadas en exceso, serán devueltos por el patrono entre el 1 de enero y el 14 de febrero de cada año. Base legal, artículo 39 del reglamento del I.S.R.



**IMPUESTO SOBRE LA RENTA
PLANILLA PARA EL CREDITO POR IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: **Guatemala** SAT-No.1111

DIA: 13 MES: 01 AÑO: 2009

NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT): 2590062-5

PERIODO ANUAL A DECLARAR: DEL 01/01/2008 AL 31/12/2008

NOMBRE: **Pedro Alejandro González Cifuentes**

NUMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA: 12 Calle

NUMERO (CABA): 12-12

APT. O SIMILAR: 03

ZONA: 03

COLONIA O BARRIO: Guatemala

MUNICIPIO: Guatemala

TELEFONO: 47788578

AFIXO POSTAL: E-MAIL: pedro@hotmail.com.gt

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL DEL PATRONO: **Distribuidora Comercial El Peregrino**

NIT DEL PATRONO: 57465-K

NOMBRE DEL VENDEDOR	N. I. T.	COMPROBANTE		DESCRIPCION GLOBAL DE LOS BIENES Y SERVICIOS ADQUIRIDOS (EJ. ABARROTES, COSMÉTICOS, ALQ. ETC.)	VALOR COMPRA (INCLUYA I V A)
		Fecha	No. Correl.		

Base legal artículo 37 "a" Ley I.S.R. Las personas en relación de dependencia, tendrán derecho al crédito a cuenta del I.S.R. si presentan dentro de los primero 10 días hábiles del mes de enero de cada año esta planilla.

Base legal artículo 12, del reglamento, Ley del I.S.R., En la planilla se debe consignar todos los datos solicitados;

- 1) Identificación del contribuyente y del patrono.
- 2) Con base a los datos del proveedor y la factura obtenida por la adquisición de bienes y servicios se llena el resto de las casillas.

Centro medico	73782009	10/07/08	M-33333	Gastos médicos	2,216.00
Unisuper, S. A.	26532476	01/09/08	152-1783	Abarrotes	28 000.00
Chivón Star. S. A.	11772784	01/09/08	Z02-111	Gasolina	10,027.97
Los automáticos, S. A.	1506805K	30/09/08	AA-153	Vehículo	35,000.00
Ropa y estilos, S. A.	4827066	30/09/08	BS-779	Ropa y Zapatos	19,357.03
Comidas rápidas, S. A.	7066782	30/09/08	MN-13133	Alimentos	17,400.00
TOTAL COMPRAS					112,001.00
COEFICIENTE					0.1071428
CREDITO POR IVA					12,000.10

Base Legal: artículo 17, Ley Impto. Distrib. Petróleo.

419.58 Galones
 Q. X 4.70 I.D.P.
 Q. 1,972.03 Total I.D.P.

Q. 12,000.00 Total facturado
Menos
 Q. 1,972.03 Total I.D.P.
 Q. 10,027.97 Valor a consignar en planilla.

Nota: A manera de ejemplo se presentaron las adquisiciones de forma resumida, pero de acuerdo con el artículo 12, del reglamento de la Ley del I.S.R., se deben detallar según por región todas las facturas, no importando si es de un mismo proveedor.

CANTIDAD EN LETRAS: **Trece mil novecientos ochenta**

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: **Guatemala, 15 de enero de 2009**

FIRMA:

NIT DE QUIEN FIRMA SI NO ES EL TITULAR: _____

ESPCIO RESERVADO LOTEO INTERNO: _____

CALIDAD EN QUE SE ACTUA: REP. LEGAL APODERADO

NOMBRE: _____

ESPCIO RESERVADO PARA VALIDACION MECANICA DEL ENTE RECEPTOR AUTORIZADO: _____

Caso D

Cuando el profesional finaliza la relación laboral antes de que termine el periodo: Del 01 de enero al 30 de junio

El profesional estima devengar para este período los siguientes ingresos: Sueldo Q. 10,250.00 y la Bonificación Incentivo de Q. 250.00 mensualmente; Entre el Bono 14 y Aguinaldo obtendrá Q. 30,000.00; El patrono reconoce que mensualmente le retiene el 4.83% sobre el sueldo, en concepto de la cuota laboral IGSS.

Sin embargo se originaron las siguientes modificaciones: Recibió un incremento de sueldo por Q. 3,000.00 a partir del mes de marzo; Debido a problemas de salud de uno de los miembros de su familia, había pagado la cantidad neta de Q. 5,000.00 en concepto de gastos médicos entre los meses de enero a julio. Con el objeto de reducir el monto de la retención mensual del Impuesto Sobre la Renta al que está sujeto, le presentó las facturas de este gasto al patrono.

Por motivos personales el profesional presentó su renuncia al cargo que desempeñaba hasta el 30 de junio. El patrono le entregó la respectiva constancia de retención en la cual indica el monto de la renta imponible y el total retenido en concepto del Impuesto Sobre la Renta que asciende a Q. 4,290.00.

La tabla que se presenta a continuación, muestra los cálculos para establecer la retención mensual que el patrono realizara en concepto del Impuesto Sobre la Renta durante el periodo, así como la determinación del impuesto a pagar o la cantidad retenida en exceso al final de periodo.

Conceptos	Proyección	Aumento de sueldo en marzo	Cálculo Final junio
<u>Renta Neta</u>			
Sueldo Mensual (Q. 15,000 X 12)	180,000	180,000	
Bonificación Incentivo (Q. 250.00 X 12)	3,000	3,000	
Bono 14 y Aguinaldo	30,000	37,000	
Aumento de sueldo (Q. 3,000 X 10)		30,000	
Renta Neta	213,000	250,000	
<u>(-) Deducciones</u>			
Deducción unica	-36,000	-36,000	
IGSS 4.83 % (sobre sueldo)	-8,694	-10,143	
Gastos médicos (gto. real, presento facturas)	1 -	-5,000	
<u>Rentas exentas</u>			
Bono 14 y Aguinaldo	-30,000	-37,000	
Total deducciones	-74,694	-88,143	
Renta Imponible	138,306	161,857	
Impuesto Sobre la Renta	24,411	29,121	
(-) Credito IVA, proyectado	-12,780	-15,000	-
ISR por pagar	11,631	14,121	-
(-) Retenciones efectuadas	-	-1,938	-6,810
ISR por retener ó (retenido en exceso)	11,631	12,183	-6,810
Meses restantes	/12	/10	
Retención mensual	969	1,218	
Retención Acumulada	969	3,156	-6,810

1. Base legal: Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 35 numeral 5

Resumen del caso “D”

Un aumento al sueldo, afecta consecuentemente al bono 14, aguinaldo y la cuota laboral IGSS que se les descuenta a los empleados debido a que éstos se calculan en base al sueldo. Por lo tanto el bono 14 no incremento debido a la fecha en que este fue proporcionado, pero no sucedió lo mismo con el aguinaldo porque el cálculo definitivo para el pago de esta prestación se realiza hasta el mes de noviembre de cada año. También se vio afectada la cuota laboral IGSS. Por ende la declaración presentada por el profesional al inicio del período debe ser modificada por los cambios originados.

El profesional realizo el pago de varios gastos médicos para su familia en el mes de marzo y presentó las respectivas facturas ante el patrono las cuales estaban emitidas a nombre del profesional, con distintas fechas del mes antes indicado. No

se aceptaron como gastos médicos las facturas por la compra de medicamentos, de los distintos comercios autorizados para distribución de estos.

Debido a que el profesional finalizó su relación laboral en el mes de junio, la responsabilidad del patrono actual consiste en entregar una constancia de retención la cual indique el monto de la renta imponible calculada y el total retenido en concepto del Impuesto Sobre la Renta, para que esta se aplique al resto de sus retenciones a las que va a estar sujeto el profesional si continúa laborando con otro patrono o si presenta la declaración ante la Administración Tributaria.

Con base a información y los cálculos de la tabla del caso práctico "D" se prepararon los formularios que la Administración Tributaria proporciona para presentar la declaración jurada ante el patrono, los cuales están vigentes a la fecha de la elaboración de la presente tesis. Estos formularios presentan la forma en que deben ser llenados, de acuerdo con las situaciones expuestas en el caso y los cuales se presenta a continuación:



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Estos los datos mínimos que se deben consignar en la declaración según artículo 57, literales "a, b, c,d,e"; Ley del I.S.R.

01	NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)	02	PERIODO A DECLARAR			03	SAT-NO. 1101
	2590062-5	04	01	01	2008	2074589	
		05	31	12	2008		
04	APELLIDOS Y NOMBRE						
	González Cifuentes, Pedro Alejandro						Artículo 43; Ley del, I.S.R
05	NUMERO Y NOMBRE DE CALLE O AVENIDA	06	NUMERO (CALLE)	07	CANTON O SIMILAR	08	DEPARTAMENTO
	12 Calle		12-12	03			Guatemala
11	MUNICIPIO	12	TELEFONO	13	CORREO ELECTRONICO	14	AFDC. POSTAL
	Guatemala		47788578		pedro@hotmail.com.gt		

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:		N.I.T	RENDA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino		57465-K	Q. 213,000
Detalle de otros patronos:			
Total renta neta			Q. 213,000
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)		21	36,000
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de provisión social		22	8,694
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos		23	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)		24	
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial		25	
Otros gastos (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros)		26	30,000
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)		27	Q. 74,694
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)		28	138,306

El artículo 37 decreta, consignar todos los ingresos, incluye bono 14 y aguinaldo.

Son exentos hasta un 100%, según artículo 6, letra "m"

Artículo 57; primer párrafo, cuando se inicie la actividad laboral el empleado debe presentar la declaración.

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: DIA 10 MES 01 AÑO 2008

FIRMA: *[Firma manuscrita]*

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO			
Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	29	Q. 24,411	
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	30	12,780	
Impuesto anual sujeto a retención	31	11,631	
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	32	969	

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO			
Impuesto anual a pagar (casilla 29)	33	Q. 24,411	<p>Base legal artículo 43; Q. 138,306 renta Imponible (65,000) Q. 73,306 excedente 20% tasa según tabla Q. 14,661 Impto. Deter. Mas Q. 9,750 Importe fijo Q. 24,411 Impto. Anual</p>
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)	34		
Impuesto anual definitivo	35		
Menos otros créditos	36		
Subtotal	37		
Menos Retenciones al impuesto practicadas	38		
Impuesto a retener o retenido en exceso	39		

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 116,306 X 12%= Q. 25,560 X 50%= Q. 12,780). Se calcula solo un 50% porque es la declaración que presenta al inicio de las actividades laborales con el patrono.



DECLARACION JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 57 último párrafo. Esta declaración se emitió por el aumento salarial, en marzo y gastos incurridos.

01. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)		02. PERIODO A DECLARAR			03. SAT-No.1101	
2590062-5		04. DÍA	05. MES	06. AÑO	2074589	
		31	12	2008		
04. APELLIDOS Y NOMBRE: González Cifuentes, Pedro Alejandro						
05. NÚMERO Y NOMBRE DE CALLE O AVENIDA		07. NÚMERO (RUA)	08. APTO. O SIMILAR	09. ZONA	10. DEPARTAMENTO	
12 Calle		12-12	03		Guatemala	
11. MUNICIPIO		12. TELÉFONO	13. FAX	14. AFDC. POSTAL	15. E-MAIL	
Guatemala		47788578			pedro@hotmail.com.gt	

Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:	N.I.T	RENDA NETA
Distribuidora Comercial El Peregrino	57465-K	Q. 250,000
Detalle de otros patronos:		
Total renta neta		Q. 250,000
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)	36,000	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	10,143	
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	5,000	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)		
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial		
Otros gastos (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros)	37,000	
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)		Q. 88,143
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)		161,857

El artículo 37 decreta, consignar todos los ingresos, incluye bono 14 y aguinaldo.

Antes que finalice el período, el empleado presentó las respectivas facturas por gastos médicos. Esta situación ayuda a rebajar la retención que se le practica cada mes.

Artículo 57; último párrafo. El empleado tiene 20 días hábiles inmediatos siguientes para presentar la nueva declaración

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DÍA 10 MES 03 AÑO 2008

FIRMA: *[Firma manuscrita]*

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO		
Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)	Q. 14,121 ISR a pagar	Q. 29,121
Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado	Menos Q1,938 retención enero y feb.	15,000
Impuesto anual sujeto a retención	Q.12,183 pendiente de retención /10 meses restantes	14,121
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)	Q. 1,218	1,218

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO		
Impuesto anual a pagar (casilla 29)		
Menos crédito por el Impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)		
Impuesto anual definitivo		
Menos otros créditos		
Subtotal		
Menos Retenciones al impuesto practicadas		
Impuesto a retener o retenido en exceso		

Artículo 57, literal "f", Ley I.S.R.; Es un crédito estimado del 50%, del total de las rentas netas. (Q. 250,000 X 12%= Q. 30,000 X 50%= Q. 15,000). Se calcula solo un 50% porque no es la declaración definitiva.

Base legal artículo 43;
 Q. 161,857 renta Imponible (65,000)
 Q. 96,857 excedente
 20% tasa según tabla
 Q. 19,371 Impto. Deter.
Más
 Q. 9,750 Importe fijo
 Q. 29121 Impto. Anual



CONSTANCIA DE RETENCION
CONSTANCIA DE RETENCION DE ISR-IPF

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: Guatemala
 DÍA: 30 MES: 06 AÑO: 2008

SIN SERIE
SAT-No.1063 3737884

EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUO RETENCION A:

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT): 2590062-5 DEL: DÍA: 01 MES: 01 AÑO: 2008
 AL: DÍA: 30 MES: 06 AÑO: 2008
 APELLIDOS Y NOMBRES O RAZÓN SOCIAL: **González Cifuentes, Pedro Alejandro**

RETENCION ACREDITABLES EN RELACION DE DEPENDENCIA			
CONCEPTO	RENTA IMPONIBLE	GR. IVA según PLANILLA	RETENCION
Régimen Asalarados	161,857		6,810

ACTIVIDADES MERCANTILES			
INGRESOS PROVENIENTES DE:	Tarifa	Base	Impuesto
Ventas	5%		
Servicios empresariales	5%		
Arrendamientos	5%		
Total Base (Suma casilla 8 a la 10) y Retención(Suma casilla 12 a la 14)			

ACTIVIDADES NO MERCANTILES			
INGRESOS PERCIBIDOS POR O EN CONCEPTO DE:	Tarifa	Base	Impuesto
Servicios profesionales, técnicos o de naturaleza no mercantil prestados por personas individuales	5%		
Servicios de arrendamiento prestados por personas individuales	5%		
Dietas	5%		
Servicios técnicos prestados por personas jurídicas	5%		
Servicios de arrendamientos prestados por personas jurídicas	5%		
Total Base (Suma casilla 16 a la 20) y Retención(Suma casilla 22 a la 26)			

OTROS CONCEPTOS DE RETENCION DE ISR			
	Tarifa	Base	Impuesto
Premios por loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares(Importe Neto)	10%		
Intereses (Decreto No. 26-95)	10%		
Total Base (Suma casilla 28 y 29) y Retención(Suma casilla 31 y 32)			

IDENTIFICACION DEL AGENTE RETENEDOR	
NIT del contribuyente	Nombre o razón social
57465-K	Distribuidora Comercial El Peregrino

38 TOTAL DE RETENCION (Suma casilla 7 más 15 más 27 más 33)


 Firma y sello

DISTRIBUCION DE COPIAS:
 Original para el contribuyente - Blanco
 Duplicado para que el contribuyente lo adjunte a la Declaración anual - Celeste
 Triplicado para que el agente retenedor lo adjunte a la Declaración Jurada de Retenciones de ISR - Rosado
 Cuadruplicado archivo del agente retenedor - Amarillo

5.1.2 Por la Obtención de Ingresos del Ejercicio Liberal de la Profesión

5.1.2.1 Profesionales bajo el Régimen de Tipo Impositivo según el artículo 44 “A”, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Es importante indicar que para establecerse en este régimen, a continuación se presentan las siguientes características:

Característica	Aplicable a personas individuales o jurídicas no mercantiles.
1. Tasa Impositiva	5% con carácter definitivo.
2. Forma de pago	Mediante retención ó directamente a la SAT.
3. Datos en la factura	Deberán indicar pagan directamente a las cajas fiscales el 5% ó que están sujetos la retención del 5%
4. Plazo para enterar la retención	Tanto para el contribuyente como para el agente retenedor, debe realizarlo dentro de 10 días hábiles.
5. Régimen optativo	Pueden cambiarse de régimen, regulado por el artículo 72.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta decreta que se debe determinar la renta imponible, la cual servirá de base para calcular la retención del 5% sobre los ingresos. Se debe considerar que el precio de venta o el valor de los servicios incluyen el Impuesto al Valor Agregado, según lo establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por lo tanto se procede a separar el 12% del total de la factura para establecer una renta bruta a la cual deberá restarse las rentas exentas y de esta forma obtener la renta imponible.

Entre las rentas exentas se consideran aquellos ingresos que fueron afectos a la retención del 5% por parte de los agentes retenedores.

Por otra parte es de suma importancia indica que los profesionales no podrán acogerse al régimen especial, de la Ley Impuesto al Valor Agregado el cual consisten en pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios.

De conformidad artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el profesional universitario deberá registrarse como tal ante la Superintendencia de Administración Tributaria y además indicar a que régimen se someterán para tributar para el efecto podrá ser el Tipo optativos según artículo 72 ó tipo obligatorio según el artículo 44 “A” para este último deberá informar si desea que le retenga dicho impuesto ó si el realizara directamente el pago.

Cuando el profesional u otras personas deban hacer los cálculos para realizar el pago del impuesto, de conformidad con el artículo 44 “A” de la Ley del Impuesto Sobre la Renta entonces se debe proceder calcular dicho impuesto de la siguiente forma:

Ingresos	Montos
Total facturado	50,000.00
(-) IVA 12%	5,357.14
Renta Neta	44,642.86
Renta Exenta (a)	5,000.00
Renta Imponible	39,642.86
ISR 5%	1,982.14

(a): La renta exenta que se presenta constituyen parte del total facturado, este monto no incluye el Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo los Q. 5,000.00 sirvieron de base para efectuar la retención del 5% efectuada por los agentes de retención autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, por lo tanto éstos ingresos ya fueron objeto de retención y representan las rentas exentas, para confirmar esta situación el agente de retención emitió la respectiva constancia de retención.

A pesar que este método tributación del 5% mensual sobre la renta imponible, es la forma más práctica de tributar, la Ley del Impuesto Sobre la Renta proporciona la opción la opción de seleccionar tributar conforme a lo establecido en el artículo 72 y cumplir con los requisitos indicados en el Capítulo 2; numeral 2.3.2.

5.2 CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LA OBTENCIÓN DE INGRESOS DEL EJERCICIO LIBERAL DE LA PROFESIÓN

5.2.1 Datos Generales

La médico y cirujano Erida Briscong, además de laborar para un sanatorio en relación de dependencia atiende su clínica, ubicada en la 3era. Avenida 9-20 zona 10, ciudad de Guatemala. Con número de identificación tributaria 2455881-8, está inscrita en el Régimen General Obligatorio, por lo tanto emite facturas y están debidamente autorizadas por la SAT.

5.2.2 Registros en los Libros de Compra

Es importante mencionar que artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica que “Independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras-servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados”. De manera general debe considerarse lo que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado con relación al crédito fiscal “Procede el derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente.

A continuación se presenta la forma en que debe ser llenado el libro de compras de conformidad con el artículo 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Cabe mencionar que esta actividad debería ser realizada por el profesional o por el contribuyente, pero en su defecto lo puede realizar un perito contador.

Documento		Fecha	Proveedor		Compras y servicios acreditables		Compras y servicios no acreditable		Total Compras y servicios neto	IVA. Crédito Fiscal
Serie	No.		NIT / No. Cedula	Nombre	Compras	Servicios	Compras	Servicios		
F	132110	02-abr	487302-5	Recolección y desechos, S. A.		750.00			750.00	90.00
A	23320	02-abr	76023-K	Arrendamientos, S. A.		6,696.43			6696.43	803.57
D	100951	10-abr	117805-4	Distribuidora de Productos, S. A.	19,196.43				19196.43	2,303.57
E1	869478	15-abr	234485-6	Laboratorios Mark,	13,839.28				13839.28	1,660.72
	839	16-abr	791505-1	Saúl Tzi		1,071.43			1071.43	128.57
A-05	502575	17-abr	280785-9	Muebles del Río, S. A.	2,000.00				2000.00	240.00
G	103891	17-abr	760222-5	Tecnoshopt, S. A.	4,464.28				4464.28	535.72
E2	960	25-abr	79451-2	Unitiendas, S. A.	300.00				300.00	36.00
	1823	30-abr	45758-5	Rapitienda, S. A.	276.00				276.00	33.12
Totales					40,075.99	8,517.86	-	-	48,593.85	5,831.27

5.2.3 Registro en Libro de ventas

Derivado de las actividades profesionales que realizó la doctora en mención, facturo durante el mes de abril un total de Q. 70,000.00 de la siguiente forma:

Documento		Fecha	Comprador		Ventas Exentas	Precio Exportaciones	Bienes	Servicios sin IVA	Total ventas y Servicios sin IVA	IVA Débito
Serie	No.		NIT// No. Cedula	Nombre						
A	1231	02-Abr	25901-4	Juan Pablo Montano				6,500.00	6,500.00	780.00
A	1232	03-Abr	25901-4	Juan Pablo Montano			100.00		100.00	12.00
A	1233	04-Abr	65751-K	Patricia De González				3,100.00	3,100.00	372.00
A	1234	08-Abr	1956-1	Fernando Solórzano				2,500.00	2,500.00	300.00
A	1235	11-Abr	562575-1	Ezequiel Martínez				1,100.00	1,100.00	132.00
A	1236	15-Abr	577828-2	Eddy Santiago				5,750.00	5,750.00	690.00
A	1237	16-Abr	75459-6	Sandra de León				7,975.00	7,975.00	957.00
A	1238	19-Abr	18243-0	Evelyn Casásola				5,625.00	5,625.00	675.00
A	1239	25-Abr	19324-K	Zoila Barrientos				8,450.00	8,450.00	1,014.00
A	1240	25-Abr	18444-1	Prestigio, S. A.				10,150.00	10,150.00	1,218.00
A	1241	26-Abr	44552-0	Freddy Alvarado				7,975.00	7,975.00	957.00
A	1242	28-abr	44421-8	Dania Alvarado				3,275.00	3,275.00	393.00
Total							100.00	62,400.00	62,500.00	7,500.00

5.2.4 Determinación del Impuesto

De conformidad con lo que establece el artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado decreta que el contribuyente deberá enterar por cada período el impuesto a pagar y se debe determinar de la siguiente manera:

Cuentas	Montos
IVA Crédito según libro de compras del mes	5,831.27
IVA débito según libro de compras del mes	7,500.00
Tota a Pagar	<u>1,668.73</u>

CONCLUSIONES

1. El libro de compras y las planillas para el crédito por Impuesto al Valor Agregado, IVA, no poseen una columna para consignar el monto pagado en concepto del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, en la cual se exija al contribuyente o profesional a establecer cuánto fue lo pagado por este impuesto, para obtener la base imponible y determinar el crédito fiscal en concepto del Impuesto al Valor Agregado para declarar la cantidad exacta de este crédito.
2. Los profesionales que realicen más de una actividad generadora de renta, estarán obligados a pagar el Impuesto Sobre la Renta por los ingresos que obtengan de estas. Los cálculos para determinar el impuesto a pagar se determinarán así; Cuando se desempeñen en relación de dependencia, se debe utilizar de referencia lo establecido por el artículo 43, por los ingresos provenientes del ejercicio liberal de la profesión será lo establecido en el artículo 44 "A" o 72 cuando corresponda y por otras actividades comerciales que realice específicamente lo decretado en el artículo 72.
3. Se cumplió con los objetivos planteados en el plan de investigación; elaborar una guía de conceptos y casos prácticos para los profesionales que se desempeñan en relación de dependencia y por el ejercicio liberal de la profesión o de ambas a la vez. Por otra parte en el aspecto personal, el estudio de las ley constitucional, tributarias y otras que tengan relación con los aspectos fiscales.

RECOMENDACIONES

1. El Estado podría normar que tanto los libros de compras así como las planillas para el crédito por Impuesto al Valor Agregado, I.V.A. que se presenta para obtener el crédito fiscal consigne una columna más para separar lo pagado en concepto del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, IDP, de esta forma cuadrar con el total que la factura de combustible establece y extinguir el riesgo que al total de la base imponible se le sume el IDP y este monto sirva de base para obtener más crédito fiscal del que corresponde.
2. El profesional deberá conocer las opciones fiscales que las leyes le permiten utilizar para aprovechar al máximo los beneficios que éstas establecen para los profesionales.
3. En la norma de Ética Profesional para graduados de Contaduría Pública y Auditoría, se establece que el profesional tiene la obligación de mantener su nivel de competencia durante el ejercicio de su carrera profesional, por lo tanto debe considerarse la preparación y calidad continua, entre los conocimientos que debe poseer el profesional están las leyes fiscales.

BIBLIOGRAFÍA

1. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala, 1,985.
2. Congreso de la República de Guatemala. Código Civil. Decreto No. 106 y sus reformas, 1963.
3. Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio. Decreto No. 2-70 y sus reformas, 1970.
4. Congreso de la República de Guatemala. Código de Trabajo. Decreto No. 1441 y sus reformas. 1971
5. Congreso de la República de Guatemala. Código Penal. Decreto No. 17-73 y sus reformas. 1973.
6. Congreso de la República de Guatemala. Código Procesal Penal. Decreto No. 51-92 y sus reformas. 1992.
7. Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario. Decreto No. 6-91 y sus reformas, 1991.
8. Congreso de la República de Guatemala. Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto No. 20-2006
9. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Colegiación Profesional Obligatoria. Decreto No. 72-2001 y sus reformas. 2001.
10. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. Decreto No. 38-92.
11. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto No. 27-92 y sus reformas. 1992.
12. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto No. 26-92 y sus reformas. 1992.
13. Congreso de la República de Guatemala. Ley Orgánica de la Superintendencia Administración Tributaria. Decreto No. 1-98.
14. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Acuerdo Gubernativo No. 596-97, Guatemala 1997.

15. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo No. 424-2006, Guatemala 2006.
16. Normas de Ética, para graduados en Contaduría Pública y Auditoría.
17. www.galileo.edu
18. www.sat.gob.gt

Anexo I

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene a disposición 77 formularios para el cumplimiento de los deberes tanto formales como tributarios, sin embargo para efectos del presente trabajo de tesis se presenta a continuación un listado de formularios que pueden ser de uso para los profesionales:

Descripción	Impreso	Electrónico - Asistente	
	Papel	Web	Light
Registro de peritos contadores, contadores públicos y auditores	33	-	-
Solicitud de autorización de impresión y uso de documentos y formularios	45	159	-
Informe de servicios de impresión de documentos	-	149	149
Solicitud habilitación de libros	52	-	-
Autorización al contador	-	81	81
Buzón SAT	-	91	-
Recibo para ingresos varios	1004	1007	1007
Declaración jurada y recibo de pago anual del ISR (sin reformas)	1012	-	1018
	1023	1026	1026
Declaración jurada y recibo de pago trimestral del ISR			-
			1027
Declaración jurada y recibo de pago mensual, art. 44 y 44 "A" de la Ley del ISR (con reformas)	1044	1045	1045
		-	-
		1047	1047
Declaración jurada y recibo de pago mensual de retenciones del ISR e Impuesto Sobre Productos Financieros	1054	1055	1055
Constancia de retención del ISR e Impuesto Sobre Productos Financieros	1063	-	1068
Declaración jurada anual de conciliación de retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia	1072	-	-
Conciliación anual de retenciones practicadas a empleados en relación de dependencia	1082	-	-
Declaración jurada y recibo de pago del ISR retenido a personas no domiciliadas en el país	1094	1096	-
Declaración jurada ante el patrono del ISR	1101	-	-
Planilla para el crédito por IVA	1111	1119	-
Determinación y pago del ISR, por revaluación de activos	1121	1128	1128
Constancia de retención del ISR retenido a personas no domiciliadas en el país	1133	-	-
Detalle de las retenciones practicadas en exceso y devueltas a trabajadores en relación de dependencia	1142	-	-
Declaración jurada anual y recibo de pago ISR asalariados	1171	1179	1179
Declaración jurada anual y recibo de pago ISR régimen general	1181	1189	1189
Declaración jurada anual y recibo de pago ISR régimen optativo	1191	1198	1198
Declaración anual del IVA. Régimen simplificado	2021	2028	2028
Declaración jurada y recibo de pago para compra-venta de vehículos usados	2032	-	-
Declaración y recibo de pago mensual del IVA	2151	2159	2159