

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

**“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR EN LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES EN UNA
INSTITUCIÓN AUTÓNOMA”**

TESIS

**PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

POR

JUAN FRANCISCO GONZÁLEZ GONZÁLEZ

PREVIO A CONFERIRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

Guatemala, octubre de 2011

MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

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

PROFESIONALES QUE REALIZARON
LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

Área Matemática- Estadística	Lic. Edgar Arnulfo Valdés Castañeda
Área Contabilidad	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Área Auditoría	Lic. Manuel Fernando Morales García

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN
PRIVADO DE TESIS

Lic. Ruben Eduardo del Águila Rafael	Presidente
Lic. Mario René Ruano Torres	Secretario
Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales	Examinador

Guatemala 22 de noviembre de 2010.

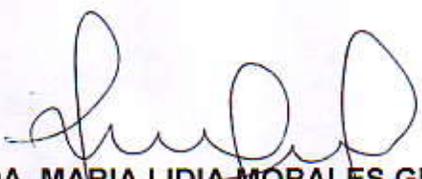
Licenciado
José Rolando Secaída Morales
Decano
Facultad de Ciencias Económica
Universidad de San Carlos de Guatemala
Cuidad Universitaria, Zona 12

Señor Decano:

He concluido la labor como asesor y revisor del trabajo de investigación para el cual fui Nombrado, por esa Decanatura, en el estudio de tesis denominada **"EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES EN UNA INSTITUCIÓN AUTÓNOMA"** preparado por el estudiante Juan Francisco González González.

En mi opinión, el trabajo desarrollado por el alumno González González, llena los requisitos que una investigación de esta naturaleza exige, por lo que recomiendo para que sea sometido a Examen General de Tesis, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado. Atentamente.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LICDA. MARIA LIDIA MORALES GUERRA
CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA
COLEGIADA No. 3223



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
CUATRO DE OCTUBRE DE DOS MIL ONCE.

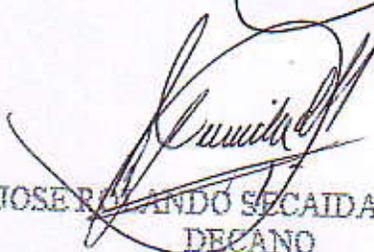
Con base en el Punto TERCERO, inciso 3.2, subinciso 3.2.1 del Acta 24-2011 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 27 de septiembre de 2011, se conoció el Acta AUDITORIA 140-2011 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 26 de julio de 2011 y el trabajo de Tesis denominado: "EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES EN UNA INSTITUCIÓN AUTÓNOMA", que para su graduación profesional presentó el estudiante JUAN FRANCISCO GONZÁLEZ GONZÁLEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ARMANDO SECAÍDA MORALES
DECANO



Smp.


Ingrid
PRENSADO

ACTO QUE DEDICO

A DIOS

Por ser misericordioso y bondadoso, gracias por las bendiciones, sabiduría y entendimiento en el transcurso de mi vida y por darme el privilegio de compartir este éxito alcanzado con la gente que amo.

A MIS PADRES

OLGA MARINA GONZÁLEZ
FERNANDO AUGUSTO GONZÁLEZ QUESADA
(QEPD)

Por el esfuerzo realizado a través de su trabajo para brindarme una educación de alto nivel, por sus consejos inalcanzables los cuales han iluminado el transcurrir de mi vida, gracias por la felicidad y el amor que me han demostrado, para ser la persona que hasta el día de hoy soy.

A MI ESPOSA
Y MI HIJA

MARIA LIDIA MORALES GUERRA DE GONZÁLEZ
JIMENA SARAI GONZÁLEZ MORALES

Princesas que son el eje principal de mi vida, familia que Dios me ha regalado, gracias por todo el apoyo, amor, cariño y comprensión.

A MIS HERMANOS

BRENDA JEANETTE, CLAUDIA MARLENE, OLGA
MARIBEL Y CARLTON TREVOR (QEPD)

Por ser todos importantes en mi vida, que aunque falte alguno, sabemos que por fe, él se encuentra en al lado de Dios y por siempre vamos a recordarlo en nuestra mente y corazón.

A MIS SOBRINOS,
TIOS Y DEMÁS
FAMILIA

Por todo el amor y cariño incondicional que han manifestado, principalmente a mí esposa María Lidia Morales, a mi madre Olga Marina González y mi tío Héctor Daniel Quezada González.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	
CAPÍTULO I	
INSTITUCIÓN AUTÓNOMA	
1.1 Sector Público	1
1.1.1 Otras Definiciones	1
1.2. Integración del Sector Público	2
1.2.1 Sector Público no Financiero	2
1.2.2 Sector Público Financiero	3
1.3 Entidades Autónomas	4
1.3.1 Antecedentes	4
1.3.2 Base Legal	5
1.3.3 Definición de Autonomía	6
1.3.4 Entidades Semiautónomas	8
1.4 Legislación Aplicable a las Entidades Autónomas	8
1.4.1 Leyes de Carácter General	8
1.4.2 Leyes de Carácter Específico	12
1.5 Entidad Fiscalizadora y Entidades de Control	14
1.5.1 Contraloría General de Cuentas –CGC-	14
1.5.2 Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-	15
1.5.3 Ministerio de Trabajo y Previsión Social (Código de Trabajo Decreto 1441 y sus Reformas)	17
1.5.4 “Reglamento Sobre Recaudación de Contribuciones al Régimen del Seguridad Social”, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Acuerdo Número 1118	18
1.6 Sistema Contable de una Entidad Autónoma (Ley Orgánica del	19

Presupuesto, Decreto No. 101-97)

1.6.1 Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental 19

1.6.2 Contabilidad Integrada 19

CAPÍTULO II

EL TRIBUTO, RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE DEBE CUMPLIR UNA INSTITUCIÓN AUTÓNOMA EN SU PAPEL DE PATRONO CON RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

2.1 Tributos 20

2.1.1 Origen de los Tributos 20

2.1.2 Finalidad de los Tributos 22

2.1.3 Clasificación, Objetivos y Características de los Tributos 22

2.2 Relación Jurídica Tributaria 26

2.2.1 Generalidades 27

2.2.2 Definición de Relación Jurídica Tributaria 27

2.3 Obligación Tributaria 27

2.3.1 Definición de Obligación Tributaria 27

2.3.2 Sujetos de la Obligación Tributaria 28

2.3.3 Elementos Principales de la Obligación Tributaria 28

2.3.4 Liquidación o Determinación de la Obligación Tributaria 30

2.3.5 Extinción o Prescripción de la Obligación Tributaria 30

2.4 Normas Tributarias

2.4.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR- y su Reglamento
(Decreto No. 26-92 y Acuerdo Gubernativo No. 206-2004) 32

2.4.2 Ley de Impuesto al Valor Agregado –IVA- y su
Reglamento (Decreto No. 27-92. y sus Reformas) 48

2.5 Normas Laborales (“Código de Trabajo de Guatemala”, Decreto No.
1441) 52

2.5.1 Contratos de Trabajo 52

2.5.2	Obligatoriedad de las Partes	53
2.5.3	Clases de Contratos	53
2.5.4	Emisión y Requisitos de los Contratos	54
2.5.5	Terminación del Contrato	56
2.5.6	Obligaciones Formales	59
2.5.7	Salarios, Jornadas y Descansos	60
2.5.8	Prestaciones Laborales	72
2.6	Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (Decreto 295)	77
2.6.1	“Reglamento Sobre Protección Relativa a Accidentes”, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social Acuerdo Número 1002	77
2.6.2	“Reglamento de Inscripción de Patronos en el Régimen de Seguridad Social”, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social Acuerdo Número 1123	77
2.6.3	“Reglamento Sobre Protección Relativa a Enfermedad y Maternidad”, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Acuerdo número 410	78
2.6.4	“Prestaciones en Dinero”, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Acuerdo Número 468	79
2.7	Ley de Clases Pasivas Civiles del Estado, decreto número 63-88, Congreso de la República de Guatemala	80
2.8	Pacto Colectivo de Trabajadores y Sindicato de Trabajadores	82
2.9	Reglamento de Relaciones Laborales	82

CAPÍTULO III
SERVICIOS PROFESIONALES DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
COMO ASESOR

3.1	Definición de Contador Público y Auditor	83
3.2	Campos de Aplicación	83
	3.2.1 Como Auditor Independiente	84
	3.2.2 Como Auditor en Relación de Dependencia	86
3.3	Tipos de Trabajos y Responsabilidades	87
3.4	Normativas Aplicables a los Contadores Públicos y Auditores y la Ética	88
	3.4.1 Características del Contador Público y Auditor	90
	3.4.2 Normas de Conducta y Ética	91
3.5	Servicios que Presta el Contador Público y Auditor	95

CAPÍTULO IV
EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR EN LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES EN UNA INSTITUCIÓN
AUTÓNOMA”

4.1	Propuesta de Servicios del Contador Público y Auditor Independiente	98
4.2	Caso Práctico No. 1 Proyección, Liquidación Final, Casos Especiales y Conciliación Anual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta de Personas en Relación de Dependencia que puede realizar el Departamento de Recursos Humanos de una Institución Autónoma, durante un Período Impositivo	105
	4.2.1 Cálculo de la Renta Neta (datos proyectados)	108
	4.2.2 Cálculo de la Renta Imponible (datos proyectados)	109

4.2.3	Cálculo del Impuesto Sobre la Renta Anual, Crédito por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Retención Mensual (datos proyectados)	110
4.2.4	Liquidación Final del Impuesto Sobre la Renta en un Período Impositivo (datos reales)	111
4.2.5	Liquidación Final del Impuesto Sobre la Renta –ISR- en un Período Impositivo, Planilla Crédito del Impuesto al Valor Agregado –IVA- Presentada ante la Superintendencia de Administración Tributaria y Determinación del Impuesto a Retener o Retenido en Exceso Durante el Período Impositivo	112
4.2.6	Casos Especiales	113
4.2.7	Conciliación Anual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta –ISR-	117
4.3	Caso Práctico No. 2	
	Procedimientos que pueden ser utilizados en una Institución Autónoma en el proceso de Prestaciones Laborales	121
4.3.1	Disposiciones Generales	121
4.3.2	Documentación Requerida	121
4.3.3	Procedimiento	123
	CONCLUSIONES	129
	RECOMENDACIONES	130
	BIBLIOGRAFÍA	131

INTRODUCCIÓN

La presente tesis, trata el tema **“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES EN UNA INSTITUCIÓN AUTÓNOMA”**, durante el desarrollo se tratan temas de importancia para las instituciones autónomas y en general; en donde se determinan las causas y los efectos, de no contar con procedimientos definidos y recurso humano calificado, con el propósito de minimizar errores en aspectos tributarios y laborales.

Es importante destacar que la institución autónoma examinada debe tener como elemento central, aquellas acciones que ayuden a mejorar y actualizar los procesos, lo que reduce la probabilidad de irregularidades y minimiza la acción correctiva, ya que todo puede ser perfeccionado y por ello debe ser medido.

En el Capítulo I, se incluye el marco teórico, que proporciona los términos básicos relacionados con instituciones autónomas, los cuales permiten al lector formarse una idea general, sobre su origen, estructura, marco legal, que leyes de carácter general y específico deben cumplir y a que ente fiscalizador y de control está supeditada.

En el Capítulo II, presenta algunas definiciones sobre el origen, finalidad y clasificación de los tributos, la relación jurídica tributaria, sujetos y elementos de una obligación tributaria, análisis del régimen de asalariados (personas que laboran en relación de dependencia) tomando como base la ley del impuesto sobre la renta y su reglamento y todo lo relacionado a las obligaciones y derechos que el trabajador y la institución como patrono deben cumplir de acuerdo a la legislación guatemalteca en relación a materia tributaria y laboral. Por otra parte se dan a conocer aspectos administrativos que debe cumplir el patrono en el rubro específico de nóminas, como es el contrato de trabajo, clase, emisión, requisitos y terminación de los contratos de trabajo, obligaciones formales, salarios, jornadas, descansos, ventajas económicas, prestaciones (laborales, por maternidad) y

algunos beneficios que brinda el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, así como la obligaciones formales que debe cumplir el patrono de cualquier institución, entidad o empresa.

El Capítulo III, es muy importante debido a que contiene aquellos datos importantes sobre los servicios profesionales que debe prestar el Contador Público y Auditor como asesor, campos de aplicación como auditor independiente, como debe actuar en relación de dependencia, responsabilidades, normas aplicables, de conducta y ética que deben cumplir.

El Capítulo IV contiene dos casos prácticos realizados en una institución autónoma, el primero esta orientado a las obligaciones que debe cumplir el patrono y los empleados en el régimen de asalariados (personas en relación a dependencia) conforme a la ley del impuesto sobre la renta –ISR- y su reglamento; desarrollando para el efecto procedimientos de cálculo para realizar la proyección, liquidación final, casos especiales y conciliación anual de retenciones del impuesto sobre la renta, procesos que pueden llegarse a desarrollar en el transcurso de un período impositivo. Y el segundo se desarrollan los procedimientos en forma descriptiva y analítica (cálculos) relacionada a los procedimientos que puede utilizar la institución autónoma evaluada, con las prestaciones laborales.

Para realizar esta tesis se llevaron a cabo técnicas de investigación de campo por medio de entrevistas a empleados, así también las de indagación, demostrativo y expositivo; es decir, se recopiló toda la información posible en periódicos, libros, revistas, internet, de la institución autónoma evaluada, ente responsable de los procedimientos y la información que se analizó a efecto de comprobar la hipótesis.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones, éstas persiguen que las instituciones autónomas y los estudiantes en general; amplíen sus conocimientos en aspectos tributarias y laborales que debe cumplir una institución autónoma.

CAPÍTULO I

INSTITUCIÓN AUTÓNOMA

1. Institución Autónoma

“Se caracteriza como una institución autónoma aquella entidad que funciona con presupuesto propio, recurso que es otorgado en un porcentaje por el Estado, implementa y aprueba sus reglamentos y leyes orgánicas propias”. (3:15)

1.1 Sector Público

“Lo definen como entidades del sector real o financiero que son propiedad del Estado y se dedican a producir bienes y servicios”. (24:45)

1.1.1 Otras definiciones de Sector Público

“Es el conjunto de instituciones, empresas públicas y gobiernos que conforman la administración del estado del país, que se organizan con el fin de brindar a sus habitantes un servicio que les proporcione el bien común”. (24:1)

Guillermo Cabanellas, en su diccionario jurídico define al sector público como “la acción gubernativa que dispone de los medios necesarios para cumplir con las leyes, promover los intereses públicos y resolver las cuestiones planteadas según lo mandado, incluyendo la legislación relativa al bienestar y a la justicia”. (1:20)

“En otras palabras, el Sector público, tiene por objeto la satisfacción directa e inmediata de las necesidades colectivas, por medio de los actos concretos dentro de un orden jurídico y de acuerdo con los fines de la ley”. (2:10)

Es decir que la función del Estado, está integrado por una serie de actividades que realiza cada ente que integra el sector público, actividades que unidas, proveen los llamados servicios públicos con el fin de lograr el objetivo que le manda la ley.

Hector B. Villegas, dice “Los servicios públicos son aquellas actividades que el Estado realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas”. (26:13)

Las instituciones estatales, son agentes de transacciones económicas y financieras de singular importancia en la actividad general del país, es necesario y conveniente que la integración de las cuentas, según el papel que desempeña cada una de ellas en la economía, satisfaga plenamente los requerimientos del desarrollo económico y social.

“El sector público está obligado a desarrollar un control eficiente de su actividad, a través de entes reguladores. La gestión debe descentralizarse y acercar los recursos administrativos y financieros al lugar donde se producen los bienes y se prestan los servicios”. (3:150)

1.2 Integración del Sector Público

El sector público es integrado de la forma siguiente:

1.2.1 Sector Público no Financiero

“Comprende a las instituciones públicas tanto de la Administración Central como de los gobiernos locales, se producen bienes y servicios comercializables o no, incluidas las de seguridad social que no están dedicadas a efectuar transacciones financieras en el mercado, consistentes en adquirir activos y emitir pasivos”. (29)

- Gobierno central

“Comprende todos los organismos, entes e instituciones que conforman la administración pública del gobierno central. Incluyen aquellos entes sin fines de lucro que se financian parcial o totalmente y están controlados total o parcialmente por las autoridades políticas centrales. Están constituidos por las entidades siguientes:

- Administración central
- Entidades descentralizadas no empresariales
- Entidades autónomas no empresariales
- Instituciones de seguridad social”. (29)

- Empresas públicas

“Son empresas de propiedad y/o control público, creadas por el Estado. Se caracterizan por tener los estados financieros completos, en los cuales se distinguen los gastos de producción y de formación de capital, así mismo, tiene facultad de decisión respecto a su política de adquisición o emisión de activos y pasivos financieros. Están constituidos por las entidades siguientes:

- Empresas públicas nacionales
- Empresas públicas municipales” (29)

- Gobiernos locales

“Los gobiernos locales están constituidos por las administraciones públicas y municipales de acuerdo a la división política – administrativa del país, las cuales la Constitución Política de la República de Guatemala le ha otorgado autonomía, y se encuentra constituido por:

- Municipios,
- Instituciones y entes municipales no empresariales,
- Instituciones y entes municipales de seguridad social”. (29)

1.2.2 Sector Público Financiero

“Incluye aquellas instituciones públicas tanto de gobierno central como de los gobiernos locales que están dedicadas principalmente a efectuar transacciones financieras en el mercado, consistentes en adquirir activos financieros y emitir pasivos”. (29)

1.3 Entidades Autónomas

Las entidades autónomas tienen características muy peculiares, las cuales se darán a conocer a continuación:

1.3.1 Antecedentes

El papel del Estado en Guatemala, es de importancia; derivado a las condiciones en las que se encuentra el país, ha tenido que establecer los mecanismos que le permitan consolidarse como el pilar fundamental, sobre el cual recae el desarrollo de la nación. Su función es primordial ya que debe crear los mecanismos que permitan cumplir con los compromisos de carácter social.

En este sentido, el Estado, para dar cumplimiento a lo establecido en la Constitución Política de la República, necesita agenciarse de los recursos financieros de la población en general, especialmente de los que reciben ingresos, sea por actividades comerciales, empresariales o por quienes devengan sueldos bien remunerados, con el fin de invertir dichos ingresos en obras sociales. Por tal razón, las entidades públicas para cumplir con sus objetivos, proyectos, programas, planes, etcétera, tienen la necesidad de contar con los recursos que les permiten ser competitivas y prestar un mejor servicio, conforme a los ingresos que se reciben por parte del Estado. De esta manera se pondrán en marcha los mecanismos necesarios que les permitan superarse y contribuir con el desarrollo del país.

Para apoyar el crecimiento económico en una forma equilibrada, el Estado por medio de distintos órganos y entidades lleva a cabo la prestación de los servicios públicos y deja en libertad a la iniciativa privada para que se organice de acuerdo a un régimen legal predeterminado, para realizar la explotación de empresas agrícolas, comerciales, industriales y de servicios.

El Estado para cumplir con sus objetivos de forma tal, que le permita jugar un mejor papel ante la sociedad, ha recurrido a la descentralización de entidades que

lo integran y obtener de esta manera un mejor desempeño que le permita fortalecer el aparato estatal. Según la Constitución Política de la República las entidades descentralizadas pueden ser autónomas y semiautónomas.

1.3.2 Base Legal

Según el artículo 134, de la Constitución Política de la República de Guatemala, el municipio y las entidades autónomas y descentralizadas, actúan por delegación del Estado.

La autonomía, fuera de los casos especiales contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala, se concederá únicamente, cuando se estime indispensable para la mejor eficiencia de la entidad y el mejor cumplimiento de sus fines. Para crear entidades descentralizadas y autónomas, será necesario el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República.

El artículo 134 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece como obligaciones mínimas de toda entidad descentralizada y autónoma, son las siguientes:

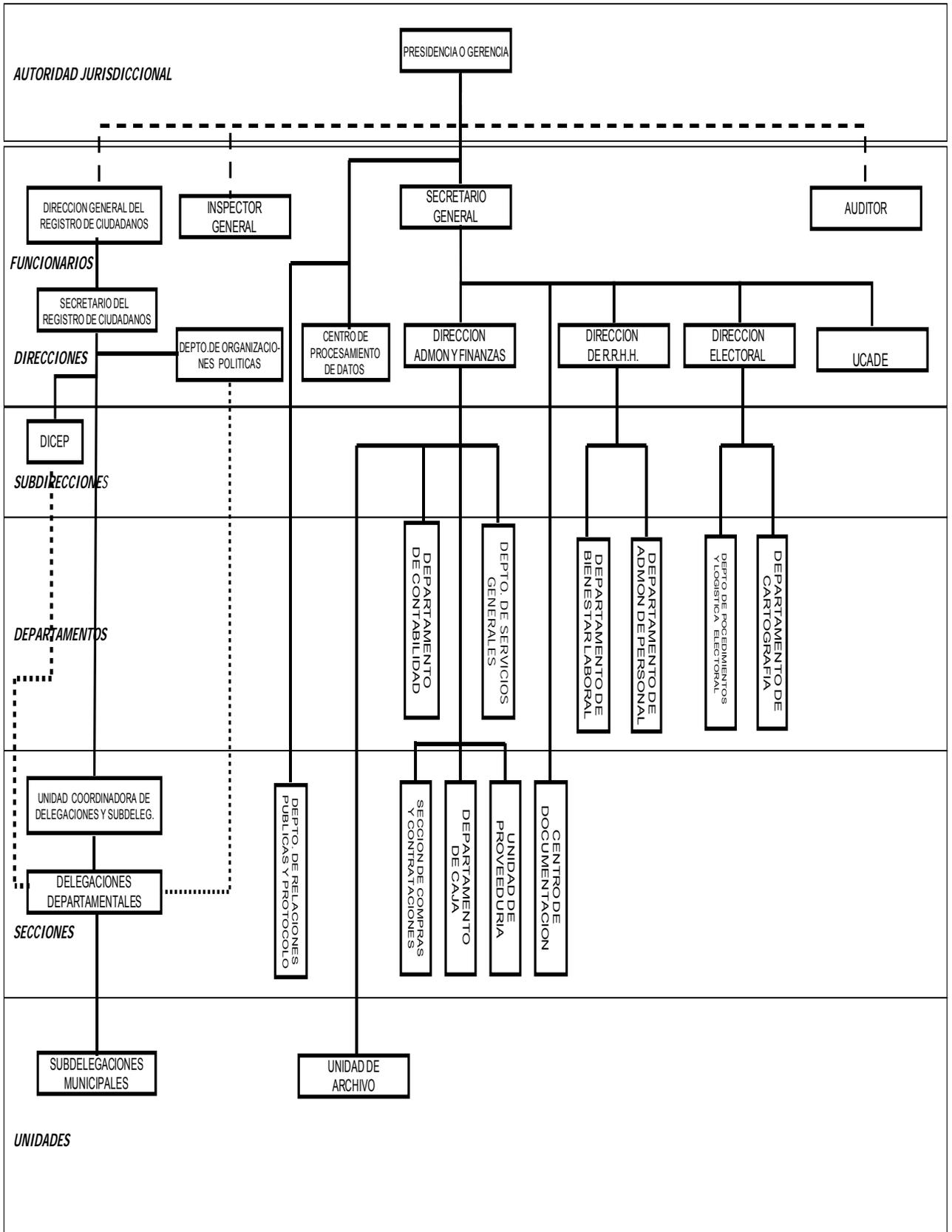
- Coordinar su política, con la del Estado y en su caso con la especial del ramo a que corresponden;
- Mantener estrecha coordinación con el órgano de planificación del Estado;
- Remitir a los mismos organismos, las memorias de sus labores y los informes específicos requeridos, queda a salvo el de carácter confidencial de las operaciones de los particulares en los bancos e instituciones financieras en general;
- Dar facilidades necesarias para que el órgano encargado del control fiscal, pueda desempeñar amplia y eficazmente sus funciones; y
- En toda actividad de carácter internacional, sujetarse a la política que trace el Organismo Ejecutivo.

De considerarse inoperante el funcionamiento de una entidad descentralizada, será suprimida mediante el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República de Guatemala.

1.3.3 Definición de Autonomía

La autonomía se define como: “El derecho que tiene una institución de elegir sus autoridades, crear sus reglamentos, dictar sus planes, preparar su presupuesto y orientar sus funciones o actividades con independencia del Estado”. (25:06)

A continuación se observa el diseño del organigrama de la institución autónoma evaluada de acuerdo a la jerarquía de sus dependencias:



Fuente: Institución autónoma evaluada

1.3.4 Entidades Semiautónomas

“Las entidades semiautónomas son aquellas que funcionan con el presupuesto propio y del gobierno central, tienen sus reglamentos y leyes orgánicas propias”.
(3:15)

1.4 Legislación aplicable a las Entidades Autónomas

Las entidades autónomas de acuerdo a la legislación aplicable vigente en Guatemala se rigen por las leyes siguientes:

1.4.1 Leyes de carácter General

- Ley del Impuesto al Valor Agregado - IVA - y su reglamento (Decreto No. 27-92 y Acuerdo gubernativo No. 424-2006)

En el Capítulo IV, artículo 8 de esta ley indica que, no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiatura, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que éste no sea prestado por terceras personas.

Las 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, los funcionarios y empleados

diplomáticos y consulares, incluidos en la convención de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.

Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta – ISR - y su respectivo reglamento (Decreto No. 26-92 y Acuerdo Gubernativo No. 206-2004)

En cuanto a la entidad como tal, el inciso a) del artículo 6, establece como rentas exentas las que obtengan organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, excepto las provenientes de personas jurídicas formadas por capitales mixtos.

Así también, las rentas que obtengan las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país y los centros educativos privados como centros de cultura.

Las rentas que obtengan las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto caridad, beneficencia, asistencia o el servicio social, culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales gremiales, religiosas, colegios profesionales, siempre que la totalidad de sus ingresos que obtengan y su patrimonio provengan de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias y que se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes.

Los intereses y las comisiones de préstamos contratados en el exterior por los organismos del Estado, las municipalidades y sus entidades.

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.

Los pagos por concepto de indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado.

Cabe mencionar que, lo indicado anteriormente aplica a una institución como tal, sin embargo para el personal que labora para estas entidades aplica el artículo 1 de esta misma ley, el cual establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio, o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

- Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos (Decreto No. 89-2002)

El inciso a) del artículo 4, indica: Son responsables de conformidad de las normas contenidas en esta Ley y serán sancionados por el incumplimiento o inobservancia de la misma, conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico vigente en el país, todas aquellas personas investidas de funciones públicas permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas, especialmente:

Los dignatarios, autoridades, funcionarios y empleados públicos que por elección popular, nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo presten

sus servicios en el Estado, sus organismos, los municipios, sus empresas, y entidades descentralizadas y autónomas.

Además indica el artículo 7 que, los funcionarios públicos conforme los denomina el artículo 4 de esta Ley, están obligados a desempeñar sus deberes, atribuciones, facultades y funciones con estricto apego a la Constitución Política de la República y las leyes. En consecuencia, están sujetos a responsabilidades de carácter administrativo, civil y penal por las infracciones, omisiones, acciones, decisiones y resoluciones en que incurrieren en el ejercicio de su acción de fondos públicos por parte de empleados y funcionarios públicos.

Y el artículo 20 de esta misma ley establece que, la declaración patrimonial es la declaración de bienes, derechos y obligaciones que bajo juramento deberán presentar ante la Contraloría General de Cuentas, los funcionarios públicos como requisito para el ejercicio del cargo o empleo; y, al cesar en el mismo, como requisito indispensable para que se le extienda el finiquito respectivo. Están sujetos a la obligación de cumplir con la declaración jurada patrimonial las personas siguientes:

- Los sujetos de responsabilidad a que se refieren los incisos a), b), c), d) y e) del artículo 4 de la presente Ley, excepto aquellos cuyo sueldo mensual sea inferior a ocho mil quetzales (Q8,000.00), y no manejen o administren fondos públicos.
- Todos los funcionarios y empleados públicos que trabajen en aduanas, puestos fronterizos, Dirección General de Migración, puertos y aeropuertos de la República, o que se encuentren temporalmente destacados en dichos lugares.
- Cualquiera otra persona distinta a las indicadas en el artículo 4 de esta Ley, cuando de las investigaciones surjan indicios de su participación en

actos constitutivos de delitos o faltas contra los bienes tutelados por la presente Ley.

- Ley de Compras y Contrataciones del Estado y su reglamento (Decreto No. 57-92 y Acuerdo Gubernativo No. 1056-92)

Establece en su artículo 1, Título 1: La compra, venta y la contratación de bienes, suministros, obras y servicios que requieran los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas y autónomas, unidades ejecutoras, las municipalidades y las empresas públicas estatales o municipalidades, se sujetan a ésta ley y a su reglamento.

1.4.2 Leyes de Carácter Específico

- Ley Orgánica del Presupuesto y su reglamento (Decreto No. 101-97 y Acuerdo Gubernativo No. 240-98)

En su artículo 1, establece que la ley tiene por finalidad normar, los sistemas presupuestarios, de contabilidad integrada gubernamental, de tesorería y de crédito público, a efecto de:

Realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la captación y uso de los recursos públicos, bajo los principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y equidad, para el cumplimiento de los programas y los proyectos de conformidad con las políticas establecidas.

Sistematizar los procesos de programación, gestión y evaluación de los resultados del sector público.

Desarrollar y mantener sistemas integrados que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento de la ejecución física y financiera del sector público.

Velar por el uso eficaz y eficiente del crédito público, coordinando los programas de desembolso y utilización de los recursos, así como las acciones de las entidades que intervienen en la gestión de la deuda interna y externa.

Fortalecer la capacidad administrativa y los sistemas de control y seguimiento para asegurar el adecuado uso de los recursos del estado; y

Establecer los lineamientos y medidas de control interno necesarios para ordenar adecuadamente los recursos monetarios que son o serán utilizados.

- Ley Orgánica de la Contraloría de Cuentas y su reglamento (Decreto No. 31-2002 y Acuerdo Gubernativo 318-2003)

El artículo 1, indica que la Contraloría General de Cuentas es una institución técnica y descentralizada. De conformidad con esta ley, goza de independencia funcional, técnica y administrativa y con competencia en todo el territorio nacional. Y en el artículo 2, establece su ámbito de competencia: corresponde a la Contraloría General de Cuentas la función fiscalizadora en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos y egresos y en general todo interés hacendario de los Organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, las municipalidades y sus empresas, y demás instituciones que conforman el sector público no financiero; de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del estado o haga colectas públicas; de empresas no financieras cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación, así como las empresas en que estas tengan participación.

1.5 Entidad Fiscalizadora y Entidades de Control

El manejo del sector público, requiere de un control permanente, que garantice la corrección y eficacia de las operaciones y que ayude constantemente a perfeccionar la administración.

En Guatemala, esa importante función corresponde a la Contraloría General de Cuentas, en cuanto se refiere a la fiscalización del Sector Público no financiero. Así también se puede mencionar como entidades de control; la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- (aspectos tributarios), el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS- (descuentos de cuotas patronales y laborales) y el Ministerio de Trabajo y Previsión Social (vela por el desarrollo, mejoramiento y aplicación de todas las disposiciones legales).

1.5.1 Contraloría General de Cuentas –CGC-

Es una institución técnica, con absoluta independencia de funciones, es por excelencia en ente fiscalizador de los ingresos, egresos e intereses hacendarios de los organismos del Estado, del Municipio, de las entidades descentralizadas, autónomas y semiautónomas, así como de cualquier persona o entidad que reciba fondos del Estado o realice colectas públicas, tal como lo indica el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El ejercicio de sus atribuciones se le confieren en el artículo 4, de la Ley orgánica de la contraloría de cuentas, Decreto No. 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala.

La Ley orgánica del presupuesto, en su artículo 17, Decreto No. 101-97 preceptúa: que la Contraloría general de cuentas, ejerce la fiscalización de los presupuestos del Sector Público, con la potestad de vigilar, controlar y evaluar la gestión de dicho sector y determinar la relación efectiva entre lo planificado y lo ejecutado.

La Contraloría general de cuentas, en su función de salvaguardar la correcta inversión de los recursos financieros de la nación, tiene facultades específicas para intervenir en la adquisición y venta de bienes nacionales de conformidad con el artículo 74, del Decreto No. 57-92 del Congreso de la República de Guatemala. “Ley de Contrataciones del Estado y su reglamento”.

La función encomendada constitucionalmente a la Contraloría General de Cuentas, es la de garantizar por medio de controles, la acertada gestión financiera y administrativa del sector público nacional, ya sea mediante el examen y la glosa de las cuentas y los exámenes especiales de auditoría o mediante investigaciones especiales; y dentro de un campo de acción más reducido de auditorías financieras y operacionales.

1.5.2 Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-

Según el artículo 3, de la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- (Decreto No. 1-98), establece que es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código tributario y en las demás leyes tributarias.

- Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación.
- Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.

- Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Debido a que los empleados en relación de dependencia de una Institución Autónoma si están afectos al pago de impuestos, la Superintendencia de Administración Tributaria, puede revisar en el momento que desee, los documentos que presentaron en la planilla del –IVA- en un período impositivo quién conjuntamente con el patrono deben responder solidariamente.

1.5.3 Ministerio de Trabajo y Previsión Social (Código de trabajo, Decreto 1441 y sus reformas)

De acuerdo al artículo número 274, le corresponde al Ministerio de Trabajo y Previsión Social la dirección, estudio y despacho de todos los asuntos relativos a trabajo y a previsión social y debe vigilar por el desarrollo, mejoramiento y aplicación de todas las disposiciones legales referentes a estas materias, que no sean de competencia de los tribunales, principalmente las que tengan por objeto directo fijar y armonizar las relaciones entre patronos y trabajadores. Dicho Ministerio y el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social deben coordinar su acción en materia de previsión social, con sujeción a lo que dispone la Ley Orgánica de este último y sus reglamentos.

Así también es la Inspección general de trabajo, de acuerdo al artículo 278 de esta ley, que por medio de su cuerpo de inspectores y trabajadores sociales, debe velar porque patronos y trabajadores y organizaciones sindicales, cumplan y respeten las leyes, convenios colectivos y reglamentos que normen las condiciones de trabajo y previsión social en vigor o que se emitan en lo futuro. Los arreglos directos y conciliatorios que se suscriban ante los inspectores de trabajo o trabajadores sociales, una vez aprobados por el inspector general de trabajo o por

el subinspector general de trabajo, tienen carácter de título ejecutivo. En los asuntos que se tramiten ante las autoridades administrativas de Trabajo, los interesados no necesitan la intervención de abogado, pero si se hicieran asesorar únicamente los abogados y los dirigentes sindicales podrán actuar como tales; en cuanto a estos últimos, sólo podrán asesorar a los miembros de sus respectivos sindicatos a que pertenezcan, circunstancia que acreditarán ante la dependencia respectiva y exclusivamente en asuntos cuya cuantía no exceda de trescientos quetzales.

Las disposiciones contenidas en el Artículo 323 rigen, también, para el caso de que los interesados se hagan representar en sus gestiones ante las autoridades administrativas de trabajo, pero la circunstancia de que miembros del personal de una empresa comparezcan a gestionar por ésta, se debe considerar como gestión directa del respectivo patrono.

1.5.4 “Reglamento sobre Recaudación de Contribuciones al Régimen de Seguridad Social”, de la Junta Directiva Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Acuerdo número 1118

En su artículo 11, establece que de conformidad con el artículo 50 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, éste podrá practicar en cualquier tiempo, revisiones de libros de contabilidad o registros, de salarios, de planillas, constancias de pago y cualesquiera otros documentos que le permitan establecer eficazmente si los patronos han cumplido con registrar, declarar y pagar con exactitud las cuotas descontadas a los trabajadores y las que a ellos corresponde; así como cualquier otro extremo que considere conveniente investigar y constatar respecto a las obligaciones patronales.

Por cada revisión, cualquiera que fuere el período comprendido, el inspector designado levantará acta, en la que consignará los datos de identificación del patrono y detallará las diligencias practicadas, los registros y documentos

examinados, el período revisado y los resultados obtenidos, lo que constituirá la base para que el Instituto elabore la liquidación correspondiente.

1.6 Sistema Contable de una Entidad Autónoma (Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto No. 101-97)

1.6.1 Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental

Como se establece en el artículo número 1 de la Ley Orgánica del Presupuesto, el sistema integrado de Contabilidad Gubernamental para el Sector Público, se implementó con la idea de crear una metodología uniforme o integrada, que facilitara, el registro, control y evaluación de las operaciones necesarias para la toma de decisiones.

Así también el Sistema integrado de contabilidad gubernamental lo constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que permiten en registro de los hechos que tienen efectos presupuestarios, patrimoniales y en los flujos de fondos inherentes a las operaciones del Estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de la administración y el ejercicio del control, así como informar a terceros y a la comunidad sobre la marcha de la gestión pública.

1.6.2 Contabilidad Integrada

Todas las entidades del Sector Público deben utilizar el Sistema de contabilidad gubernamental integrada, el sistema se sujeta a los preceptos legales emitidos para el efecto y se regirá por las normas manuales que emita la dirección de contabilidad del Estado del Ministerio de Finanzas Públicas, como órgano rector del Sistema Integrado de Administración Financiera.

CAPÍTULO II

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES EN UNA INSTITUCIÓN AUTÓNOMA

2.1 Tributos

En la actualidad son parte de la vida cotidiana de cualquier ciudadano, información que nos ayuda a comprender de mejor manera los conceptos, clasificación y objetivos de los tributos.

2.1.1 Origen de los Tributos

“El origen de los tributos se da a principios del siglo XIII debido a la ambición de los reyes nobles, que con el objeto de incrementar su patrimonio y adquirir nuevas riquezas, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, como el algunos casos las guerras se prolongaban demasiado, las finanzas del rey se veían disminuidas por lo que se hizo necesario la petición y colaboración de los nobles para el sostenimiento del reino y sus ejércitos. Al no alcanzar dicha colaboración se impone la contribución obligatoria para el súbdito, la cual posteriormente se agrega a los vencidos en la guerra y crean impuestos que deben ser pagados por estos.

Un ejemplo concreto se da en la conquista de Roma por los germanos, quienes conservan lo conquistado y se dedican a repartir la tierra, arrebatando a los romanos las dos terceras partes de sus posesiones que son distribuidas, en una mínima porción, entre los clanes y familias y en la mayor parte de los jefes militares. Estos últimos le entregan a perpetuidad a sus guerreros a cambio de un tributo en especie y privándolos del derecho a vender a ceder la tierra. Las grandes extensiones dadas como recompensa a los más importantes jefes militares que continuaban sujetos al poder supremo del rey, toman el nombre de feudos, denominación que tiene su origen en la antigua lengua tudesca, donde la voz “od” que significa bienes raíces precedida de “fee” recompensa, forma la

palabra “feod”, feudo, que según su etimología quiere decir: Bienes raíces concedidos como recompensa.

Por las manifestaciones llevadas a cabo en Europa sobre la recaudación de tributos y la creación de los feudos. En Guatemala se empiezan a implementar los modelos de exigencias y esclavitud, de ahí que en el siglo XVII – XVIII, con el régimen de trabajo forzado llamado “Repartimiento de Indios”, se empiezan a aplicar las medidas europeas de recaudación. Con la implementación de repartimiento de indios, los maceguales (trabajador que creaba la producción) entregaban al cacique (nobleza intermedia) el tributo, que era la renta pagada en especie al gran propietario feudal, el rey.

El indio fue uno de los mecanismos más eficaces para obtener riquezas, el de mayor importancia ya que no existen metales preciosos, sino que mano de obra, fuerza de trabajo lo que generaba tributo, el cual, como ya se dijo se pagaba por medio de especies, era libre y no estaba reglamentado, posteriormente, se establece “el mandamiento” el cual introduce el elemento salario como compensación al trabajo ejecutado y se reglamenta la tributación que consistía en el pago de 2 pesos de renta sobre la tierra y lo pagaban quienes tenían 18 a 50 años de edad. Con el fin de darle mayor ingreso a la corona española, se crean las alcabalas (recargo que se hacía por la compraventa de mercancías) la sisa (impuesto de emergencias) así como el diezmo (impuesto para la iglesia).

Con la implementación del sistema capitalista en Europa, se crea el impuesto, el cual es producto de una legislación y pagado actualmente por todas las capas sociales del país”. (18:143)

2.1.2 Finalidad de los Tributos

El estado como un ente destinado a la atención de los intereses generales de la población, necesita obtener recursos para poder cumplir determinadas necesidades públicas, tales como: educación, salud, administración de la justicia,

seguridad, defensa del territorio, comunicación etc. Es decir que la finalidad de la tributación es la obtención de los recursos monetarios para el cumplimiento y demanda de los fines sociales; sin embargo, su aplicación y fines sociales no se cumple a cabalidad debido a la ineficiencia de los mecanismos de control a cargo de la administración pública y dichos recursos son desviados para otros fines, tales como: el pago de salarios al aparato burocrático.

2.1.3 Clasificación, Objetivos y Características de los Tributos

a) Clasificación

El tributo según la legislación guatemalteca definido en el Capítulo III, artículo 9 del Código Tributario, Decreto No. 6-91 son: “las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. (5:5)

Dichos tributos se clasifican en: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

- Impuestos

Varios escritores, tratadistas especializados en las doctrinas jurídicas han elaborado principios teóricos a propósito del establecimiento de los impuestos, principios que han sido emitidos en función de los mismos, ya que es ésta la figura tributaria más estudiada, los cuales han sido descritos con ligeras adaptaciones y que se aplican en general para todos los tributos. En nuestro medio, se define como impuesto “El tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” (5:5).

La clasificación más importante, por la incidencia que su inclinación pueda tener en la estructura de los sistemas tributarios de los países del mundo

y por algunas circunstancias inciden o pueden ser causa de evasiones tributarias es la de: Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

- Impuestos directos

“Son los impuestos que gravan directa y personalmente al sujeto pasivo (persona obligada al pago) y que generalmente afecta la renta, el capital y el patrimonio. Se establecen en virtud de los hechos reales como: la persona, la propiedad, la renta, etcétera”. (3:44)

Dentro de los impuestos más comunes en nuestro medio se tienen: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad, Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto de Circulación de Vehículos.

- Impuestos indirectos

“Son los que gravan el consumo y/o gasto, la producción, el comercio interior y exterior, la distribución de y ciertos actos mercantiles. Como ejemplo podemos mencionar: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Específico Sobre la Distribución de Cerveza y Otras Bebidas de Cereales Fermentados, Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Ley de Tabacos y sus Productos, Impuesto Sobre Importaciones y Exportaciones, Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos, entre otros”. (3:45)

La diferencia existente entre los impuestos directos e indirectos es el hecho de que los segundos son fácilmente trasladados al consumidor final, en tanto los primeros no.

- Arbitrios

“Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades”. (5:5)

Es importante aclarar que distintos autores de la doctrina tributaria consideran los arbitrios como tasas, y como tales, son definidas e la forma siguiente:

“Es el ingreso monetario recibido por el Estado o por el ente público, en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo que beneficia a la sociedad en general”. (3:91)

- Contribuciones especiales

“Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servidores estatales”. (5:5)

“Las contribuciones especiales son tributos, en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado”. (26:104)

- Contribuciones por mejoras

“Contribución especial por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y que tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado”. (5:5)

En la contribución por mejoras, el beneficio de los contribuyentes se deriva también de las obras públicas, cuando el ente público construye, por ejemplo, un jardín o plaza pública, abre una ruta, pavimenta, prolonga una calle urbana o un camino rural, suele haber inmuebles cercanos que se valorizan con el consiguiente enriquecimiento del propietario.

b) Objetivos

Las preguntas mas comunes sobre los impuestos son: ¿Qué es lo que se va a gravar?, ¿Qué factores se van a tomar en cuanto a repartir la carga tributaria?, las anteriores interrogaciones la contestan la mayoría de los tratadistas afirmando que el objetivo del impuesto es la materia sobre la cual recae la obligación de pagar el impuesto. Esto ha sido tradicionalmente aceptado, pero debe de ser aplicado en el sentido que el objetivo primordial del impuesto es involucrar la definición del hecho generador o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona para estar obligada al pago del impuesto. Por otra parte el objeto del impuesto se ha dividido en tres materias disponibles siguientes:

- La renta
- El capital
- El patrimonio

La anterior división ha sido la tradicional en el derecho tributario, pero por los constantes cambios sociales, económicos, etcétera, se ha agregado dos nuevas materias que son: los actos formales (compra, venta, la permuta) y el consumo.

- La renta

“Se puede considerar en el sentido amplio como los cobros de las personas individuales, personas jurídicas o gobiernos, en un período determinado de tiempo, que se derivan del trabajo propio o de la propiedad de los factores de producción”. (5:22)

- El capital

“Se puede describir o entender que el capital, son los bienes producidos disponibles en un momento determinado para la satisfacción de las necesidades futuras y sobre la cual recae el impuesto”. (5:22)

- El patrimonio

“Son los bienes tangibles e intangibles adquiridos por las personas individuales y jurídicas, los cuales son obtenidos por cualquier motivo y sobre el cual recae el impuesto”. (5:22)

c) Características

Dentro de las particularidades principales de los impuestos, se pueden mencionar las siguientes:

- Debe satisfacer necesidades y servicios públicos indivisibles.
- Se destinan a gastos de interés general.
- Es una prestación en dinero.
- Recae sobre las personas individuales y personas jurídicas.
- El contribuyente lo paga a sabiendas que su cobro puede ser forzado.
- Se establece en forma coercitiva, basándose en normas y preceptos constitucionales, tomando en cuenta principios de igualdad, generalidad y uniformidad.

2.2 Relación Jurídica Tributaria

La relación jurídica tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones tributarias formales (inscripción ante la Administración Tributaria, registro de operaciones en libros fiscales y contables, presentación de declaraciones, avisos, etcétera) y la posibilidad de que exista la obligación tributaria sustantiva (pago de una suma de dinero en concepto de tributo).

2.2.1 Generalidades

El autor Raúl Rodríguez Lobato, en la obra Derecho fiscal, comenta que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario, es decir, se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun

cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria, por lo tanto, la relación jurídica tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación tributaria que sólo está a cargo del sujeto pasivo del tributo.

2.2.2 Definición de Relación Jurídica Tributaria

La definición que más se acerca a las ideas expuestas en el punto anterior es, “La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria” (3:104).

2.3 Obligación Tributaria

Raúl Rodríguez Lobato, en la redacción del libro denominado Derecho Fiscal, Harla, S.A. de C.V. 1983, describe a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige al deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

2.3.1 Definición de Obligación Tributaria

Entre varias definiciones existentes se menciona la siguiente: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la presentación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real y fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales” (3:104).

2.3.2 Sujetos de la Obligación Tributaria

- Sujeto activo

“Sujeto activo es el ente que la Ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo” (3:52).

“Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo” (5:7).

- Sujeto pasivo

Se considera sujeto pasivo de la obligación tributaria aquella persona que conforme a la ley, ya sea en nombre propio o de un tercero, debe satisfacer la prestación a favor del fisco. Es el obligado a cumplir con la obligación tributaria sustantiva o formal y comúnmente se le denomina contribuyente. (3:52)

“Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable” (5:7).

2.3.3 Elementos Principales de la Obligación Tributaria

- Hecho generador

“Hecho generador o hecho imponible es el supuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (5:11).

El hecho generador o hecho imponible es el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

- Objeto gravado

Toda ley tributaria señala cuál es el objeto de gravamen, es decir, lo que grava, no debe confundirse el significado de la palabra objeto del tributo con el de la finalidad del tributo, debido a que el primero hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no con el fin que se busca con la imposición.

De los objetos en que se concretan hechos generadores, se pueden mencionar la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, los actos formales, etc.

En ese orden de ideas, se puede definir el objeto de la obligación tributaria “como realidad económica sujeta a imposición” (24:108).

- Base imponible

“La base imponible está constituida por un conjunto de datos relativos a los elementos de la respectiva materia imponible, que son objeto de medición o valoración para poder llegar a la determinación de la cantidad a pagar por el sujeto pasivo tributario” (24:47).

La determinación de la base imponible constituye la primera fase del proceso de liquidación de los impuestos, normalmente, toda ley impositiva contempla el método y procedimiento para estimarlo.

- Tarifa impositiva

En algunos casos, la tarifa impositiva o tarifa tributaria constituye el factor aplicable sobre la base imponible, para la determinación del importe de la prestación tributaria exigida por el Estado.

Existen diversos tipos de tarifas impositivas o tributarias, las más comunes son las tarifas fijas (cuando la ley señala la cantidad exacta que debe

pagarse por unidad tributaria), proporcionales (cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base) y progresivas (que aumentan al aumentar la base).

2.3.4 Liquidación o Determinación de la Obligación Tributaria

“La liquidación de la obligación tributaria se propone determinar el importe de la prestación que los sujetos pasivos tributarios deben realizar a la respectiva Administración Tributaria, como consecuencia de la aplicación de un determinado tributo” (21:90).

“La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la prestación de la deuda en cantidad líquida” (24:112).

2.3.5 Extinción o Prescripción de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. El artículo 35 del Código Tributario guatemalteco, contempla los siguientes medios de extinción de la obligación fiscal:

- Pago

Constituye la satisfacción del tributo o prestación tributaria por parte de los contribuyentes o responsables.

- La compensación

Tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley o de dos diferentes, para ser operante la compensación, es requisito que las deudas recíprocas sean liquidadas y exigibles.

“Se compensarán de oficio o de petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos o exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté del mismo órgano de la Administración Tributaria” (5:15).

- Confusión

“La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación” (5:16).

- La condonación o remisión

“La obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley.

Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política de la República de Guatemala, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 de este código” (5:16).

- Prescripción

Es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado, se extingue tanto la obligación fiscal como la obligación del fisco a devolver cantidades que le fueron pagadas indebidamente.

“El derecho de la Administración Tributaria para hacer las verificaciones, ajustes, notificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsable, deberá ejercitarse dentro de un plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en

exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas” (5:16).

2.4 Nomas Tributarias

2.4.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR- y su reglamento (Decreto No. 26-92 y Acuerdo Gubernativo No. 206-2004)

El Impuesto Sobre la Renta es un gravamen directo que deben pagar todas las personas individuales o jurídicas que obtengan ingresos dentro del territorio nacional. Derivado de lo anterior en este numeral se efectúa un breve análisis, de los principales artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92) y su reglamento (Acuerdo Gubernativo 206-2004), con el propósito de que el lector obtenga una comprensión amplia y específica.

a) Generalidades del Impuesto Sobre la Renta –ISR-

El Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, ocupa una posición importante en cuanto a los ingresos corrientes de origen tributario que percibe el Estado; es un impuesto directo y recae sobre las rentas y ganancias de capital obtenidas anualmente por los contribuyentes en el territorio nacional. “Las personas individuales que cumplan con la mayoría de edad (18 años), al obtener la cédula de vecindad o Documento Personal de Identificación –DPI-, deben inscribirse ante el Registro Tributario Unificado, para que les sea asignado el Número de Identificación Tributaria (NIT). La Administración Tributaria coordinará con las Municipalidades, a efecto que de la asignación del número de identificación tributaria se efectúe en forma simultánea a la entrega del la cédula de vecindad o –DPI-” (17: 2-3).

“Según el artículo 1. Objeto. Se establece un Impuesto Sobre la Renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos” (17:2).

“Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional”, (17:2).

“Las personas individuales y jurídicas, constituidas el amparo de este Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta ley, (Los fideicomisos, los contratos en participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operen en el país y las demás unidades productivas y económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas) que desarrollen actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere el artículo 37 “B”, una tarifa del cinco por ciento (5%). Dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva o directamente a cajas fiscales, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos. Estas personas, entes o patrimonios deberán indicar en las facturas que emitan que pagan directamente a las cajas fiscales el cinco por ciento (5%) o están sujetos a retención del cinco por ciento (5%)”, artículo 44. (17:43)

De conformidad con el artículo 56 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y conforme al artículo 27 del Acuerdo Gubernativo 596-97 y sus reformas, Reglamento del referido impuesto, no tienen obligación de presentar declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, mientras no se medie requerimiento de la administración tributaria:

- Las personas individuales, que trabajen en relación de dependencia, que no desarrollen actividades empresariales y otras actividades

- Las personas individuales o las jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que obtengan exclusivamente rentas gravadas sujetas a retención definitiva del impuesto.
- Los asalariados, cuando se les haya efectuado la retención de la totalidad del impuesto en la fuente. Caso contrario, deben presentar la declaración jurada ante la Administración Tributaria, únicamente para completar el pago del impuesto respectivo y deberá entregarse copia de la misma al patrono para los efectos de la liquidación definitiva del impuesto.
- Los pequeños contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que tengan autorización de la Administración Tributaria para el pago de la cuota fija trimestral de dicho impuesto.

- Período de imposición

El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas y se determina de conformidad con lo que establece la presente ley. (17:9)

b) Régimen de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta de Empleados en Relación de Dependencia

La Ley de Impuesto Sobre la Renta en el artículo 37; epígrafe. Renta neta de personas individuales en relación de dependencia. Establece como renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones, incluida la creada por el Decreto número 78-89 del Congreso de la

República (Art.2, parte final del párrafo: Es gasto deducible para la determinación de la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto al trabajador no causará renta imponible afecta. No estará sujeta ni afecta al pago de las cuotas patronales ni laborales del IGSS, IRTRA e INTECAP, salvo que patronos y trabajadores acuerden pagar dichas cuotas) y otras remuneraciones similares.

Así también el artículo 67 de dicha ley, con excepción del caso establecido en el artículo 56, inciso a), establece que: toda persona que pague o acredite a personas domiciliadas en Guatemala, remuneraciones por cualquier naturaleza, por servicios proveniente del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto Sobre la Renta que corresponda. 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, municipalidades y sus empresas.

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 le corresponda a los ingresos en relación de dependencia.

No corresponde practicar retenciones sobre remuneraciones pagadas por el ejercicio de sus funciones a diplomáticos, funcionarios, agentes consulares y empleados de gobiernos extranjeros, que integran las representaciones oficiales en la República o, formen parte de los organismos internacionales, a los cuales esté adherida la República.

Lo anterior, no incluye a los empleados guatemaltecos que laboren para tales misiones, agencias y organizaciones, de la obligación de presentar su declaración jurada anual y pagar el impuesto.

- Obligación de presentar declaración jurada ante el patrono

Según el artículo 57 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas individuales que trabajan 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, en los formularios que proporcionará la dirección, en la cual deberán constar como mínimo los datos siguientes:

- Nombres y apellidos completos del empleado;
- Domicilio fiscal;
- Número de identificación Tributaria;
- Nombres y apellidos completos, o razón social y domicilio fiscal de otros empleadores, si los tuviere.
- Monto de los sueldos y salarios que estima percibirá durante el período; y
- 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 del cual esta 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 que se trate.

Así también lo establece el artículo 32 del reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta. Las personas individuales que perciban remuneraciones provenientes exclusivamente de trabajo en relación de dependencia, superiores a los treinta y seis mil, quetzales (Q. 36,000.00) anuales, deben presentar ante su patrono una declaración jurada al inicio de sus

actividades laborales, de acuerdo con el artículo 57 de la ley. El patrono actuará como agente de retención del impuesto, de acuerdo con lo establecido en artículo 67.

- Asalariados con más de un patrono

De acuerdo al artículo 33 del reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta establece; cuando el trabajador tenga más de un patrono, presentará la declaración jurada a que hace referencia el artículo 31 de este reglamento, ante el patrono o empleador que le pague o acredite mayor remuneración anual. Para determinar la renta neta total, en dicha declaración indicará el monto de cada una de las retribuciones que recibe con los otros patronos, asimismo, sus correspondientes nombres y apellidos completos, razón o denominación social de la entidad, según corresponda y el Número de Identificación Tributario –NIT-. Simultáneamente, el trabajador deberá presentar a sus patronos que le paguen o acrediten remuneraciones menores, fotocopia del formulario presentado ante el patrono que actuará en calidad de agente de retención.

- Rentas afectas de personas Individuales en relación de dependencia

Los ingresos gravados de las personas individuales que se desempeñan en relación de dependencia, lo constituye lo que la ley del Impuesto Sobre la Renta denomina “renta neta de personas individuales”. (17:25)

Según el artículo 37 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, constituye renta para las personas individuales que obtengan ingresos exclusivamente por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, lo siguiente:

- Sueldos y salarios

- Comisiones y gastos de representación (cuando no deban ser comprobados)
- Bonificaciones (incluida la del decreto 78-89) y sus reformas
- Otras remuneraciones similares.

Aunque la ley no especifica, entre otras remuneraciones se encuentran los siguientes conceptos:

- El aguinaldo
- Bonificación anual (Bono 14 creado mediante el Decreto 42-92 del Congreso de la República).
- Depreciación de vehículo y gasolina
- Ingresos varios documentados con recibos y firmados por el empleado
- Reintegro de seguros de vida no dotales
- Reembolsos de otros gastos y viáticos no documentados.

c) Otros aspectos importantes

- Escala de tarifas aplicables

“Las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deben calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la siguiente escala progresiva de tarifas:

CUADRO 1

INTERVALOS DE RENTA IMPONIBLE			IMPUESTO A PAGAR	
De más de	a	importe fijo	Más	Sobre el excedente de
-	65,000.00	-	15%	-
65,000.00	180,000.00	9,750.00	20%	65,000.00
180,000.00	295,000.00	32,750.00	25%	180,000.00
295,000.00	EN ADELANTE	61,500.00	31%	295,000.00

Fuente: Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR- (Decreto 26-92)

El impuesto a pagar se determinará sumando al importe fijo (cuando la Renta Imponible exceda de Q. 65,000.00 a Q. 180,000.00 en adelante, según cuadro adjunto) la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente al excedente de renta imponible de cada intervalo, según la escala anterior”, artículo 43, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Período para presentar la planilla para el crédito por Impuesto Al Valor Agregado –IVA-

Según lo establecido en el artículo 37 “A”. Las personas individuales a que se refiere el artículo 37 de la ley, tendrán derecho a un crédito a cuenta del Impuesto sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el período de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia, hasta por un monto equivalente a la tarifa del Impuesto al Valor Agregado aplicada a su renta neta obtenida en dicho período.

En caso que este crédito supere el Impuesto sobre la Renta a pagar, el excedente no generará derecho a devolución alguna. Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas o tiquetes, que estarán sujetos a verificación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La planilla deberá presentarse ante dicha Superintendencia dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año, en el caso de las personas individuales que obtienen sus ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia. En el caso de las personas individuales que deben presentar declaración jurada ante la Superintendencia de Administración Tributaria, también deberán presentar la planilla dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año. El reglamento establecerá los datos que debe comprender la planilla.

- Renta bruta, neta, Exentas y deducciones

De acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR- (Decreto 26-92), se indican las definiciones siguientes:

- Renta bruta

Según el artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo constituye el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.

- Renta neta

Según el artículo 37 constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia:

- Sueldos y salarios;
- Comisiones;
- Bonificación Incentivo, Decreto No. 78-89;
- Bonificaciones;
- Aguinaldo;
- Bonificación anual, Decreto No. 42-92;
- Depreciación de vehículo sin documentación;
- Gastos de representación (cuando no deban ser comprobados);
- Reembolso de gastos sin documentación;
- Viáticos no documentados;
- Otros ingresos similares.

- Rentas exentas

Según el artículo 6, se consideran rentas exentas para los empleados las siguientes:

- Indemnizaciones o pensiones por causa de muerte o incapacidad y por tiempo servido;
- Indemnizaciones provenientes de contrato de seguro por causa de muerte o incapacidad;
- Aguinaldos hasta el 100% del sueldo mensual;
- Bonificación anual (Decreto 42-92);
- Jubilaciones, pensiones y montepíos;
- Las rentas y prestaciones en dinero en concepto de seguridad social.

- Deducciones

Según el artículo 37, la renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las siguientes deducciones:

- La suma única de treinta y seis mil quetzales (Q. 36,000.00) en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna.
- Las cuotas pagadas a colegios profesionales, las primas de fianzas, las cuotas por pago de contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto de Previsión Militar por jubilaciones, pensiones y montepíos; las primas, contribuciones, cuotas o aportes establecidos en planes de previsión social, las de pensiones y jubilaciones para trabajadores, de capitalización individual; las primas de seguros de vida no dotales, de accidentes personales y gastos médicos hospitalarios contratados con empresas autorizadas para

- El monto de las pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia y mientras sus efectos se mantengan.

- Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las municipalidades y sus empresas; a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, a las Iglesias, entidades y asociaciones de carácter religioso, y partidos políticos; todos debidamente autorizados. La deducción máxima permitida por este concepto en cada período de liquidación definitiva anual, no podrá exceder del cinco por ciento (5%) de la renta neta, ni de un monto máximo de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) anuales. En caso de donación de derechos o bienes, la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación.

- En caso de donación de derechos o bienes, la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación.

- Los gastos médicos pagados en Guatemala por el sujeto de gravamen, así como los pagados en beneficio de su cónyuge o conviviente o de

- Documentación de deducciones

Al respecto y tomando como base lo indicado en el inciso anterior, se presenta un cuadro sobre las deducciones y la documentación que se sugiere presentar.

CUADRO 2

No.	Deducción	Documentación sugerida
1.	Deducción única de Q. 36,000	No requiere documentación
2.	Cuota del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-	Recibo de salarios
3.	Cuotas de planes de retiro, jubilación o previsión social	Recibo de salarios
4.	Seguro de vida no dotal de accidentes y gastos médicos	Póliza de seguro
5.	Gastos médicos	Facturas legales del profesional colegiado, hospital o centro de salud. En este caso, los medicamentos pueden deducirse si se incluyen dentro de dichas facturas.
6.	Planes de capitalización individual	Por la aportación: recibo de ingresos. Por intereses: factura legal.
7.	Pensiones fijadas por el tribunal de familia en sentencia	Sentencia del tribunal correspondiente.
8	Donaciones	- Formularios de ingresos autorizados por la Contraloría General de Cuentas, para el caso de las donaciones a favor del Estado, las municipalidades y del estado. - Recibo contabilizado de la entidad inscrita ante la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

Fuente: Elaboración propia.

Es importante indicar que, si los contribuyentes completan la documentación antes del 31 de diciembre de cada año, la presentación de su planilla puede efectuarse anticipadamente. La no presentación de la planilla dentro del límite del tiempo establecido, la carencia de las facturas cuando éstas son requeridas por la Superintendencia de Administración Tributaria, hace improcedente el crédito a cuenta del Impuesto Sobre la renta.

- Documentos a reportar en la planilla

La documentación que puede reportarse en la planilla es la siguiente:

- Factura, legalmente valida.

- Escritura pública, que documenten la adquisición de bienes inmuebles o vehículos.

Nota: Las facturas que correspondan a la compra de combustibles, se debe deducir antes de ingresarlas a la planilla electrónica del Impuesto al Valor Agregado –IVA y presentar ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- la tasa del impuesto normada en el Artículo 12 “A” de la Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto No. 38-92, por cada galón de combustible comprado (americano de 3.785 litros), de la forma siguiente:

Gasolina Superior	Q. 4.70
Gasolina Regular	Q. 4.60
Gasolina de Aviación	Q. 4.70
Diesel y gas oil	Q. 1.30

- Datos que debe contener la planilla

Todos los que establece el artículo 57 de la Ley del Impuesto Sobre la renta.

Es importante señalar que las facturas emitidas por el mismo proveedor, no pueden ser consolidadas en un solo renglón en la planilla, cada factura debe de ser detallada de manera individual.

El impuesto al valor agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta, se determina multiplicando la suma total de los bienes o servicios adquiridos por el contribuyente para su uso personal y de su familia, durante el período de liquidación definitiva anual, por el coeficiente 0.10714285.

- Conservación de los documentos reportados

Según el artículo 37 “A” de la ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes están obligados a conservar en su poder los originales de las facturas o tickets que sirvieron de base para determinar el crédito por Impuesto al Valor Agregado, por los períodos no prescritos (4 años).

- Obligación de los agentes de retención

El Código Tributario guatemalteco, respecto a los agentes de retención indica lo siguiente:

“...Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes...”

“Efectuada la retención o percepción, el único responsable ante la Superintendencia de Administración Tributaria por el importe retenido o percibido, es el agente de retención o de percepción.

La falta de cumplimiento de la obligación de enterar en cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que se acredite que éste último efectuó el pago.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin normas legales que las autoricen, sin perjuicio de la acción penal que pudiera corresponder.” (5:10-11)

Los fundamentos legales de las obligaciones del agente retenedor, respecto a la retención del Impuesto Sobre la Renta de los asalariados, se encuentran en el artículo 63 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, y en el artículo 39 del Acuerdo Gubernativo No. 596-97 y sus reformas, reglamento de dicha ley.

- Retenciones practicadas en exceso

Cuando el patrono determine al finalizar el período de imposición que efectuó retenciones en exceso, a cualquiera de sus asalariados, procederá a devolverles a estos las sumas retenidas en exceso, dentro del período comprendido del 01 de enero al 14 de febrero de cada año, según el artículo 39, numeral 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Conciliación anual de retenciones

De acuerdo al artículo 63 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR- los agentes de retención (patrono) deberán presentar una declaración jurada anual, que contenga una conciliación de las retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia, acompañando la nómina de empleados y los salarios pagados durante el año calendario anterior. Dicha declaración deberá presentarla, a más tardar el treinta y uno de marzo de cada año.

2.4.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- y su reglamento (Decreto No. 27-92. y sus reformas)

Según el artículo 1, establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.

a) Generalidades

Según el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es generado por:

- La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios en el territorio nacional.
- Las importaciones.
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

- La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- La venta o permuta de bienes inmuebles.
- La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley.

Así también se entenderá para los efectos de la presente ley las definiciones siguientes:

- Venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.
- Servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.

- Importación: La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.
- Exportación de bienes: La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.
- Exportación de servicios: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.
- Nacionalización: Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.
- Contribuyentes: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.
- Período impositivo: Un mes calendario.
- Dirección: Rentas Internas.

b) Otros aspectos importantes

El artículo 52 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece, que cuando un contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes, deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio, y le retendrá el impuesto respectivo.

No podrán emitirse facturas especiales entre contribuyentes del impuesto, ni tampoco en las operaciones de carácter habitual que se realicen entre personas individuales.

El contribuyente está obligado a reportar en su declaración mensual todas las facturas especiales que haya emitido en el período que está declarando. Para el efecto, deberá consignar: La cantidad de facturas emitidas, el monto total de las ventas y el impuesto total retenido.

Así también el artículo 54 establece que el impuesto retenido en las facturas especiales se pagará siempre en efectivo, y deberá enterarse a la Dirección, en los bancos del sistema o en las instituciones autorizadas para el efecto, dentro del mes calendario siguiente al de cada período impositivo, el detalle deberá contener: El número correlativo de la factura, el nombre completo del vendedor, su número de identificación tributaria (NIT) o el de su cédula de vecindad, el monto total de la venta y el impuesto retenido.

2.5 Nomas Laborales (Código de Trabajo de Guatemala, Decreto No. 1441)

La legislación laboral guatemalteca incluye una serie de requisitos y obligaciones que debe cumplir el patrono, estas funciones son ejecutadas principalmente por el Departamento de Recursos Humanos de cada Institución.

2.5.1 Contratos de Trabajo

El contrato de trabajo es uno de los documentos más importantes entre el empleador y el empleado, debido a que contiene cláusulas que regirán las actuaciones del trabajador con la institución o empresa y viceversa, a continuación enunciaremos diversas definiciones.

- Definición

“Es el vínculo económico – jurídico mediante el que una persona (trabajador), queda obligada a prestar a otra (patrono) sus servicios personales y ejecutarle una obra personalmente, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata o delegada de esta última, a cambio de una retribución de cualquier clase o forma” (4:28).

En otros términos es un acuerdo, verbal o escrito, por medio del cual una persona pone su fuerza de trabajo a disposición de otra persona individual o jurídica, a cambio de una remuneración.

2.5.2 Obligatoriedad de las Partes

“El perfeccionamiento de un contrato de trabajo obliga a lo que se establece en el mismo a la observancia de las obligaciones y derechos establecidos en la Constitución de la República, el Código de Trabajo y los Convenios Internacionales, en materia laboral, ratificados por Guatemala”. (4:29)

2.5.3 Clases de Contratos

En cuanto a tiempo y desde el punto de vista de su naturaleza las clases de contratos establecidos en la legislación laboral son los siguientes:

- Por tiempo indefinido

Es de naturaleza permanente, la relación laboral es indefinida y no presenta fecha de terminación.

- Plazo fijo

Es un contrato que se establece para un tiempo determinado, presenta fecha de inicio y terminación de la relación laboral.

- Para obra determinada

“En este tipo de contrato se establece que la relación durará el tiempo necesario para realizar una obra o trabajo determinado. En el momento de la culminación de la obra automáticamente finalizará la relación laboral.

Los contratos celebrados en una entidad cuyas actividades sean de naturaleza permanente o continuada no pueden ser a plazo fijo o para obra determinada, si al vencimiento de dichos contratos subsiste la causa que le dio origen. En consecuencia los contratos a plazo fijo y para obra determinada son excepcionales y deben justificarse plenamente.

Si un patrono contrata a un trabajador para desarrollar una actividad que es permanente dentro de la empresa el contrato debe ser por tiempo indefinido. Los contratos a plazo fijo o para obra determinada son aplicables cuando la actividad a desarrollar es excepcional”. (4:31)

2.5.4 Emisión y Requisitos de los Contratos

“El contrato de trabajo se debe imprimir en tres ejemplares, uno para cada uno de las partes y otro que el patrono debe hacer llegar al departamento de administración de la institución, 15 días después de su celebración, modificación o novación. La falta de la emisión del contrato o de alguno de sus requisitos es responsabilidad del patrono y si a requerimiento de las autoridades de trabajo no se exhibe, se presume, salvo prueba en contrario, ciertas las afirmaciones hechas por el trabajador”. (4:32)

“El contenido de los contratos de trabajos debe de tener los requisitos siguientes:

- Los nombres, apellidos, edad, sexo, estado civil, nacionalidad y vecindad de los contratantes;
- La fecha de la iniciación de la relación de trabajo;
- La indicación de los servicios que el trabajador se obliga a prestar, o la naturaleza de la obra a ejecutar especificando en lo posible las características y las condiciones de trabajo;
- El lugar o los lugares donde deben de presentarse los servicios o a ejecutar la obra;
- La designación precisa del lugar donde resida el trabajador cuando se le contrate para prestar sus servicios o ejecutar una obra en lugar distinto de aquel donde resida habitualmente;
- La duración del contrato o la expresión de ser por tiempo indefinido o para ejecución de obra determinada;
- El tiempo de jornada de trabajo y las horas en que debe presentarse;

- El salario, beneficio, comisión o participación, su cálculo, la forma, el período y el lugar de pago;
- Las demás estipulaciones legales que convengan las partes;
- El lugar y la fecha de celebración del contrato;
- Las firmas o impresión digital y número de cédula”. (4:32)

2.5.5 Terminación del Contrato

Hay terminación de contrato de trabajo cuando una de las dos partes que forman la relación laboral le pone fin a ésta. La terminación puede ocurrir por las razones siguientes:

- Por voluntad de una de las partes

Por ejemplo:

Despido por parte del patrono o renuncia del trabajador.

“El patrono puede despedir a un trabajador por cualquier causa que no justifique faltas por parte del trabajador, sin embargo en este caso esta obligado a pagar de indemnización correspondiente”. (4:61)

El trabajador puede renunciar o dar por concluido su contrato por tiempo indeterminado sin justificación o atendiendo únicamente a su propia voluntad, en este caso debe dar aviso previo al patrono de acuerdo a la forma establecida en el contrato o en su defecto de conformidad con las siguientes reglas:

CUADRO 3

Días para dar Aviso al Patrono y Finalizar una Relación Laboral

No.	Tiempo Laborado	Aviso Anticipado
1	Antes de 6 meses de servicio	1 semana
2	De 6 meses a menos de 1 año	10 días
3	De 1 año a menos de 5 años	2 semanas
4	De 5 años en adelante	1 mes

Fuente: Código de trabajo (Decreto No. 1441)

“Los avisos se deben de dar por escrito; en caso de contratos verbales, se podrá hacer de la misma manera ante dos testigos”. (4:69)

- Por mutuo consentimiento

Por ejemplo:

Voluntariamente el patrono y el trabajador ponen fin a la relación laboral, sin imputarse causa alguna.

- Por causa imputable

Por ejemplo:

Despido directo con justa causa.

“El patrono puede dar por terminado el contrato de trabajo sin responsabilidad, cuando ocurra cualquiera de las causas siguientes:

- Conducta inmoral dentro de la empresa o que acuda a la injuria, la calumnia o las vías de hecho contra el patrono, sus representantes o un compañero de trabajo.

- Cometer delito o falta contra la propiedad del patrono, compañeros o de tercero en el interior del establecimiento.
- Revelación de secretos propios de la institución o empresa.
- Cuando el trabajador deje de asistir a sus labores, sin permiso ni causa justificada, durante dos días laborales completos y consecutivos o durante seis medios días laborales en un mismo mes calendario.
- Negarse a adoptar medidas preventivas o acatar normas o instrucciones del patrono que tiendan a obtener mayor eficiencia y rendimiento.
- Infringir las disposiciones del Reglamento Interno de Trabajo. Sancionados con despido. Debe de haber un apercibimiento por escrito anterior.
- Cuando el trabajador, en su contratación, haya mentido o engañado, pretendiendo tener cualidades o conocimientos que no posee o de información de referencias falsas.
- Cuando el trabajador sufra de pena de arresto mayor o se le imponga prisión correccional por sentencia.
- Abandonar el trabajo sin autorización, hacer propaganda política contraria a las instituciones democráticas, trabajar bajo efecto de bebidas alcohólicas o drogas, utilizar las herramientas en fines distintos para las que han sido destinados, portar armas. Para ser causa de despido debe haber apercibimiento por escrito anterior.

En todos los casos, es necesario notificar por escrito a las autoridades del Ministerio de Trabajo de la o las faltas cometidas por el trabajador para posteriormente justificar plenamente el despido”. (4:62)

- Por disposición de la ley

Por ejemplo:

Quiebra de la empresa o muerte del patrono.

Una institución Autónoma, pueda emitir sus propias normas en un reglamento de relaciones laborales o pacto colectivo; disposiciones que podrán beneficiar o perjudicar al trabajador de acuerdo a las obligaciones y derechos que deba regirse, al momento de ser aprobado por los funcionarios de mayor jerarquía de la institución.

2.5.6 Obligaciones Formales

Son diversas normas las cuales debe cumplir el patrono, considerando las siguientes:

a) Libro de salarios

El artículo 102 del Código de Trabajo establece que todo patrono que ocupe permanentemente a diez o más trabajadores, debe de llevar un libro de salarios autorizado y sellado por el Departamento Administrativo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social. El patrono que ocupe a tres o más trabajadores, sin llegar al límite de diez, debe llevar planillas de conformidad con los modelos que adopte el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

En el libro de salarios se debe separar los pagos por tiempo ordinario y extraordinario, además es necesario identificar claramente lo que corresponde a la bonificación establecida por el Decreto 78-89, reformado por los Decretos 7-2000

y 37-2001, todos del Congreso de la República, con el fin de evitar reparos por parte de los inspectores del seguro social.

b) Reglamento interno de trabajo

“Es el conjunto de normas elaborado por el patrono o funcionarios de mayor jerarquía de la Institución de acuerdo con las leyes, reglamentos, pactos colectivos y contratos vigentes que lo afecten, con el objeto de precisar y regular las normas a que obligadamente se deben sujetar a él sus trabajadores con motivo de la ejecución o prestación concreta del trabajo. No es necesario incluir en el reglamento las disposiciones contenidas en la ley”. (4:30-31)

- Obligaciones a elaborarlo y ponerlo en vigor
Todo patrono que ocupe permanentemente a 10 o más trabajadores

- Aprobación y divulgación
Debe ser discutido y aprobado por una comisión designada por la Institución aprobado juntamente por la Inspección General de Trabajo y debe ser de conocimiento a los trabajadores quince días antes de entrar en vigor.

- Contenido mínimo
 - Horas de entrada y salida, tiempo de comida y período del descanso
 - Tipos de salarios y categorías
 - Lugar, hora y día de pago
 - Disposiciones disciplinarias y procedimientos de aplicación
 - Designación de las personas ante quienes deben presentarse peticiones o reclamos y la manera de formularlas
 - Normas de labores de acuerdo a edad y sexo de los trabajadores y las normas de conducta, presentación y compostura del personal. (4:47)

El incumplimiento de esta disposición es sancionada con una multa que oscila entre tres o doce salarios mínimos.

2.5.7 Salarios, Jornadas y Descansos

Para el desarrollo de este numeral, se consideró importante dar a conocer al lector algunas definiciones y fechas establecidas contenidas en el Código de Trabajo (decreto 1441).

a) Salarios

El sueldo o salario es la remuneración que recibe un trabajador por desempeñar un trabajo y el Código de Trabajo lo define como “La retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del cumplimiento del contrato de trabajo o de la relación del trabajo entre ambos”. (4:51)

“En otros términos podemos decir que el salario o sueldo es la compensación económica periódica que el patrono paga al trabajador por realizar ciertas tareas o labores pactadas previamente. Usualmente y por disposiciones de la legislación guatemalteca no forma parte del sueldo o salario la denominada “bonificación incentivo” que reciben mensualmente los trabajadores, así como el aguinaldo y la bonificación anual (bono 14)” (4:52).

- Formas de pago

De acuerdo con las características de la actividad que desarrolla el patrono o de las funciones que desarrolla el trabajador, la forma de pago de sueldo o salario puede variar, las formas de pagar y son las siguientes:

- Por la unidad de tiempo

“Es la forma usual de pago y consiste en pactar el monto de salario por hora, día, semana, catorcena, quincena o mes. Se aplica

principalmente al trabajo intelectual, domestico, manual, comercial etc. Cuando se pacta el trabajo por día, semana o catorcena se debe adicionar, para efectos de pago, el séptimo (día de descanso semanal) y en caso de los salario pactados por mes, el monto establecido incluye los respectivos séptimos”. (4:52)

- Por unidad de obra

“El monto del salario se pacta por unidad de obra elaborada o ejecutada, generalmente se aplica en actividades industriales y agrícolas. Ejemplo: por pieza fabricada en una industria, por área cosechada en la agricultura, etcétera”. (4:52)

- Por participación en las utilidades

“Esta forma de pago se le denomina “por comisión” y se pacta tomando como base, usualmente lo siguiente: importe de utilidades, ventas, cobros, etc. y se determina aplicando un porcentaje sobre dichas bases. Este sistema se aplica principalmente a ejecutivos, vendedores y cobradores.

En cualquiera de las formas de pago descritas anteriormente, el sueldo o salario no puede ser inferior al mínimo establecido en la legislación guatemalteca vigente y en caso de que fuera menor se le deberá ajustar al mínimo antes indicado.

“El salario se debe de pagar en moneda del curso legal, solamente a los trabajadores o campesinos se les puede pagar hasta un 30% en especie (alimentos) al precio de costo. Con la entrada en vigencia de la Ley de Libre Negociación de Divisas, Decreto número 94-2000 del congreso de la República, los sueldos y salarios pueden pactarse en moneda extranjera”. (4:52)

- Lugar de pago

“El salario debe pagarse en el lugar donde los trabajadores prestan sus servicios y en horas de trabajo o inmediatamente después que estas terminen, es prohibido pagar en lugares de recreo, comerciales, expendio de bebidas alcohólicas, salvo en caso de los trabajadores que laboren en dichos lugares.” (4:53)

- Deducciones y descuentos

“Embargo de salario. Los salarios mínimos son inembargables y los que sean superiores solo pueden embargarse hasta un treinta y cinco por ciento, salvo en deducciones por alimentos para la esposa e hijos menores, determinadas por un Juzgado de Familia, en cuyo caso se permite hasta un cincuenta por ciento.

En los casos de descuentos ordenados por juzgados civiles pueden embargar hasta el treinta y cinco por ciento antes mencionado, sin embargo, si el trabajador ya tiene un embargo por alimentos solo podrá descontarse un diez por ciento adicional para cubrir los descuentos ordenados por el Tribunal Civil.

Ejemplo: Si un trabajador devenga un salario de Q. 5,000.00 y existe una sentencia judicial para descontarle por alimentos el 50% o sea Q. 2,500.00, solo se podrá descontar por sentencia de juzgados civiles (por deudas) hasta Q. 500.00 que representan un 10% adicional.

- Seguro social

Dentro de las deducciones obligatorias al salario de los trabajadores están las cuotas del seguro social, que según a las prestaciones que

cubre por su ubicación geográfica, es del cuatro punto ochenta y tres por ciento.

- Otros descuentos

Al salario se le pueden efectuar otro tipo de descuentos como cuotas para asociaciones Mutualistas, Banco de los Trabajadores, seguro de vida etc. En cualquiera de estos u otros casos similares debe existir una autorización expresa y por escrito del trabajador para que se efectúen dichas deducciones de su salario”. (4:75)

- Anticipos y préstamos

“La legislación laboral no regula los préstamos a empleados y los considera únicamente como anticipo de salarios, normando al respecto lo siguiente:

- Los descuentos deberán hacerse en un mínimo de cinco períodos de pago, o más, salvo que el trabajador voluntariamente requiera pagar en un período menor, es conveniente en este último caso dejar evidencia por escrito de la autorización del trabajador.
- En ningún caso deben pagar intereses.
- Al finalizar la relación laboral el patrono puede hacer la liquidación correspondiente”. (4:54)

De lo anterior se puede deducir que cualquier cantidad de dinero que se le proporcione al trabajador en calidad de préstamo, para efectos de la legislación laboral se considerará anticipo sobre sueldos y solo puede recuperarse mediante descuentos a su salario.

- Ventajas económicas

El último párrafo del artículo 90 del Código de Trabajo establece que las ventajas económicas, de cualquier naturaleza, otorgadas a los trabajadores en forma general, salvo pacto en contrario, constituyen el 30% del importe total del salario devengado.

“Esta disposición presume que las prestaciones que recibe un trabajador, adicionales a las que la ley establece, constituyen de alguna manera salario y por lo tanto lo cuantifica, salvo prueba en contrario, en un 30% del salario devengado. Dentro de las ventajas económicas que usualmente proporcionan las empresas o instituciones tenemos las siguientes: Alimentación, seguro médico o de vida, servicio de transporte etcétera”. (4:52)

- Base de cálculo

El importe a pagar por concepto de ventajas económicas, de acuerdo a lo investigado en la Institución evaluada se observó el cálculo de las formas siguientes:

- La primera que consiste en un 30% más de la indemnización que normalmente le correspondería al trabajador (usualmente utilizada por el Ministerio de Trabajo de acuerdo a lo investigado).
- Y la segunda en la cual se considera que la indemnización establecida normalmente representa el 70% y el 30% restante de ventajas económicas.

b) Jornadas de trabajo

El Código de Trabajo y la Constitución Política de la República, establecen específicamente lo relacionado a las jornadas de trabajo y las divide en ordinaria y extraordinaria.

- Jornada ordinaria

Establece los límites de tiempo que deben observar patronos y trabajadores en la relación laboral. Se divide en diurna, nocturna y mixta.

- Diurna

“Es aplicable a las personas que desempeñan su trabajo entre las 6:00 y las 18:00 horas del día y se establece en 8 horas diarias y 44 horas semanales como máximo”. (4:61)

- Nocturna

“Esta jornada les aplica a las personas que desempeñan su trabajo entre las 18:00 horas de un día y las 6:00 horas del día siguiente y se establece en 6 horas diarias y 36 horas semanales como máximo”. (4:61)

- Mixta

“Esta jornada aplica cuando el trabajo se desempeña en un horario que incluye horas de la jornada diurna y de la jornada nocturna. En este caso la jornada es de 7 horas diarias y 42 horas semanales. Cuando la jornada mixta incluye más de cuatro horas de la jornada nocturna, se considerará jornada nocturna.

Cuando se pacte una jornada ordinaria continúa o sea que el trabajador no tome dentro de la jornada un descanso mínimo de una hora, el

patrono tiene la obligación de otorgarle un descanso mínimo de media hora en el que debe computarse como tiempo de trabajo efectivo.

La jornada diurna para los menores de edad, se debe reducir en una diaria y seis horas a la semana. Para los menores de 14 años se debe reducir en dos horas diarias y doce horas a la semana.

El Código de Trabajo prohíbe que los menores de edad laboren en la jornada nocturna”. (4:61)

- Jornada extraordinaria

“Es el trabajo que se ejecuta fuera de los límites de las jornadas ordinarias o que exceda del límite inferior que contractualmente se pacte, se le conoce como jornada extraordinaria y debe ser remunerada por lo menos con un cincuenta por ciento más. Esta jornada esta sujeta a las siguientes condiciones:

- La jornada ordinaria y extraordinaria no pueden exceder de un total de 12 horas diarias.
- La jornada extraordinaria de trabajo debe de ser remunerada por lo menos con un cincuenta por ciento más de los salarios ordinarios fijados por las partes.
- El Código de Trabajo prohíbe que los menores de edad laboren jornadas extraordinarias”. (4:61)

El cálculo del tiempo extraordinario que debe de realizarse para determinar el monto a pagar por cada hora laborada, para las jornadas diurna, nocturna y mixta, si un trabajador (ejemplo), devenga un salario mensual de Q.5,000.00 se realiza de la forma siguiente:

CUADRO 4

Cálculo de Tiempo Extraordinario						
Jornada de Trabajo	Sueldo mensual	/ Dias del mes	/ Horas de Trabajo	= Hora Ordinaria	X Factor (50% más)	Valor de Hora Extraordinaria
Jornada Diurna	Q 5,000.00	30	8	Q 20.83	1.5	Q 31.25
Jornada Nocturna	Q 5,000.00	30	6	Q 27.78	1.5	Q 41.67
Jornada Nocturna	Q 5,000.00	30	7	Q 23.81	1.5	Q 35.71

Fuente: Elaboración propia

- Personas no sujetas a jornadas de trabajo

El Código de Trabajo reconoce que algunos trabajadores por la naturaleza de su trabajo o por el cargo que desempeñan no están sujetos a las jornadas antes indicadas, dentro de estos tenemos a los siguientes:

- Los representantes de los patronos. Incluye a los altos ejecutivos o que desempeñan funciones gerenciales o de dirección.
- Los que laboren sin fiscalización o cumplan su cometido fuera de la empresa o institución. Son los trabajadores que por naturaleza de sus funciones no pueden ser fiscalizados en el cumplimiento de su horario.
- Los que ocupen puestos de vigilancia o requieran una sola presencia. Son empleados subalternos que desempeñan funciones de vigilancia o inspección tales como los guardias, veladores, etc.

c) Descansos

- Descanso semanal

El Código de Trabajo en su artículo 126 establece, que todo trabajador tiene derecho a un día de descanso remunerado después de una semana de trabajo. El cálculo de la remuneración es el promedio de los salarios ordinarios y extraordinarios devengados por el trabajador durante la semana inmediata anterior.

d) Asuetos y vacaciones

Son días con goce de salario para los trabajadores particulares, de acuerdo al artículo 127 del Código de Trabajo, Decreto 1441, los siguientes:

- 01 de enero
- Jueves, Viernes y Sábado santo
- 01 de mayo
- 30 de junio
- 15 de septiembre
- 20 de octubre
- 01 de noviembre
- 24 de diciembre (medio día)
- 25 de diciembre
- 31 de diciembre (medio día)
- Día festivo local
- Otros específicos como el día de la madre y de la secretaria

Así mismo el artículo 61 del Código de Trabajo, establece que se debe conceder licencia con goce de salario a los trabajadores, en los casos siguientes:

- Por fallecimiento de padres, cónyuge o hijos (3 días)
- Por matrimonio (5 días)
- Por nacimiento de hijo (2 días)

De acuerdo a lo establecido en los artículos 130, 131, 132, 133 y 134 del Código de Trabajo, todo trabajador tiene derecho a lo siguiente:

- Disfrutar de un mínimo de 15 días hábiles de vacaciones anuales, las cuales serán pagadas y otorgadas después de cada año de servicios continuos.
- Para que el trabajador tenga derecho al descanso de vacaciones, aunque el contrato no le exija trabajar todas las horas de jornada ordinaria ni todos los días de la semana deberá tener un mínimo de 150 días trabajados en el año.
- Las vacaciones podrá gozarlas en los 60 días después de cumplido el año de labores.

El cálculo del importe a pagar por concepto de vacaciones se establece de la forma siguiente:

- En las empresas agrícolas las vacaciones se toma el promedio de las remuneraciones ordinarias y extraordinarias devengadas por el trabajador durante los últimos 3 meses.
- Para las demás empresas es el promedio de las remuneraciones ordinarias y extraordinarias devengadas por el trabajador durante el último año.

El Código de Trabajo establece normas adicionales relacionadas con las vacaciones es importante que los trabajadores y la administración los conozcan lo siguiente:

- Los trabajadores deben gozar sus vacaciones sin interrupciones y solo se permite dividirlos en dos partes durante un año (a menos que sea institución Autónoma y que tenga sus propios reglamentos o Pacto Colectivo).
- Las vacaciones no son acumulables de año con año con el objeto de disfrutar un período mayor.
- El trabajador a la terminación de su contrato de trabajo puede reclamar la compensación en efectivo de las vacaciones no gozadas hasta un máximo de cinco años.
- Del otorgamiento de vacaciones se debe dejar testimonio por escrito.
- En empresas particulares se presume, salvo prueba en contrario que las vacaciones no han sido otorgadas si no se presenta la constancia respectiva.
- Las vacaciones son compensables en dinero solamente en caso de cese de trabajo. Es prohibido pagar las vacaciones al empleado para que las trabaje.
- El trabajador tiene prohibido laborar en su período de vacaciones.

El incumplimiento de cualquiera de las disposiciones relacionadas con las vacaciones es sancionado con multas que pueden oscilar entre tres y doce salarios mínimos.

e) Prestaciones por Maternidad

De acuerdo al artículo 152 del Código de Trabajo, indica que las mujeres en estado de gravidez gozan de prestaciones especiales y dentro de estas se tienen las siguientes:

- Descanso por parto

“Toda trabajadora embarazada tiene derecho a gozar de un descanso remunerado durante los treinta días anteriores al parto (pre-natal) y los cincuenta y cuatro días después del mismo (post-natal).

Para que la trabajadora pueda gozar del período pre-natal debe comprobarlo mediante certificado médico indicando la fecha probable de parto o aviso de la suspensión del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

Para el caso de una trabajadora que se encuentre en estado de gravidez y cometa alguna de las faltas contenidas en el artículo 77 del Código de Trabajo (causas justas de despido), únicamente podrá despedírsele previa autorización del Juzgado de Trabajo respectivo, en el que deberá comprobar la falta, y podrá hacer efectivo el despido hasta tener la autorización expresa por escrito del Tribunal. En caso el patrono no cumpliera con este procedimiento, la trabajadora podrá acudir a los tribunales a ejercitar su derecho de reinstalación y tendrá derecho que se le paguen los salarios dejados de devengar durante el tiempo que estuvo sin laborar.

El pago de la remuneración del período pre y post natal lo hará el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-, si la trabajadora no esta cubierta por el mismo el pago lo deberá hacer el patrono”. (4:71-73)

- Lactancia

De conformidad con el artículo 153 del Código de Trabajo y su Reglamento, toda madre en período de lactancia puede disponer en los lugares donde trabaja de media hora dos veces al día, con el objeto de alimentar a su hijo; en algunos casos previo convenio con el patrono, la trabajadora toma una hora una vez al día; dicho descanso es remunerado.

“El período de lactancia se fija por diez meses equivalente a 300 horas, contados a partir de la fecha en que la madre retorne a sus labores después del período post natal. Únicamente podrá ampliarse el período de lactancia cuando sea ordenado por el médico; sin embargo, dicho período no podrá ser mayor de doce meses.

De conformidad con la ley por el solo hecho de lactancia, es prohibido despedir a las trabajadoras durante dicho período, salvo que por causa justificada proceda el despido, en cuyo caso el patrono debe gestionar el despido ante los Tribunales de Trabajo donde deberá probar la falta, y no podrá hacer efectivo el mismo hasta no tener autorización expresa del Juzgado.

En caso de terminación de la relación laboral durante dicho período, debe pagársele a la trabajadora las horas correspondientes a la lactancia”.
(4:73)

2.5.8 Prestaciones Laborales

Dentro de otras disposiciones laborales se ha hecho referencia al aspecto teórico y legal del Aguinaldo, la Bonificación Anual (Bono 14) y la Bonificación Incentivo, por lo que este capítulo solo consideramos el aspecto financiero relacionado con la forma de cálculo.

a) Aguinaldo

De conformidad con el inciso j) del artículo 101 de la Constitución Política de la República y el Decreto número 74-78 del Congreso de la República “Ley del Aguinaldo para Trabajadores del Estado”, todo patrono debe pagar a sus trabajadores en concepto de aguinaldo, el equivalente al cien por ciento (100%) del sueldo o salario mensual por un año de servicios continuos o la parte proporcional correspondiente.

Las comisiones, por ser una forma de pago, constituyen salario ordinario y por lo tanto son base para el cálculo de aguinaldo.

Cuando un patrono pague a sus trabajadores más del cien por ciento (100%) del salario ordinario en concepto de aguinaldo queda obligado a seguirlo pagando de la misma forma en los años siguientes.

Por otra parte, se establece que para el cálculo de indemnización a que se refiere el artículo 82 del Código de Trabajo, se debe tomar en cuenta el monto del aguinaldo devengado por el trabajador de que se trate, en la proporción correspondiente a seis meses de servicios, o por el tiempo trabajado si los servicios no llegaren a seis meses.

b) Bonificación anual

Esta prestación fue establecida mediante un Decreto 42-92 del Congreso de la República “Ley de Bonificación Anual para los Trabajadores del Sector Público y Privado” y consiste en que todo patrono la debe otorgar en la primera quincena del mes de julio de cada año, calculándose la misma sobre el promedio de los salarios ordinarios devengados por el trabajador en el año anterior a su pago y equivale al cien por ciento (100%) de dicho salario. Las demás características son similares a las del aguinaldo, ya que la ley que regula esta última prestación se aplica supletoriamente.

Por otra parte, se establece que para el cálculo de indemnización a que se refiere el artículo 82 del Código de Trabajo, se debe tomar en cuenta el monto del aguinaldo devengado por el trabajador de que se trate, en la proporción correspondiente a seis meses de servicios, o por el tiempo trabajado si los servicios no llegaren a seis meses.

c) Bonificación incentivo

La Bonificación Incentivo fue establecida mediante Decreto número 78-89 del Congreso de la República y posteriormente reformada por los Decretos números 7-2000 y 37-2001, ambos del Congreso de la República de Guatemala. Originalmente la prestación se establecía de común acuerdo entre patronos y trabajadores y no podía ser menor del mínimo por hora que la ley establecía. En la última reforma se establece que la bonificación es de Q. 250.00 mensual, como mínimo.

Dicha prestación no incrementa ni afecta el cálculo de ninguna prestación laboral, tales como indemnización por tiempo servido, aguinaldo, etc. Tampoco está afecto al pago de IGSS, IRTRA e INTECAP a menos que patronos y trabajadores acuerden pagar dichas cuotas.

Derivado de la exención que goza esta bonificación de las cuotas del Seguro Social, muchos patronos han optado por pagar una parte importante de las remuneraciones bajo este concepto, el efecto financiero es importante tanto para el patrono como para el trabajador, debido que el patrono se economiza un 10.67% y el trabajador un 4.83% sobre dicha bonificación.

Para evitar reparos del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-, es necesario identificar con el número de Decreto respectivo esta bonificación en el libro de salarios, o en la contabilidad y en los comprobantes de pago.

d) Indemnización

Esta prestación tiene su fundamento legal en los artículos 102 inciso o) de la Constitución de la República de Guatemala, 82 y 90 del Código de Trabajo (Decreto 1441 del Congreso de la República y sus reformas).

Procede el pago de esta prestación cuando el patrono despida injustificadamente a un trabajador o cuando se de por despedido en forma indirecta por alguna causa de las estipuladas en el artículo 79 del Código de Trabajo. En ambos casos debe haber transcurrido el período de prueba de dos meses a que está sujeto el trabajador.

También debe considerarse que no es obligatorio el pago de esta prestación cuando el trabajador dé por terminado el contrato de trabajo, con fundamento en alguna causa justa de las enumeradas en el artículo 77 del Código de Trabajo, es decir, despido justificado, ni cuando el trabajador voluntariamente renuncie a su trabajo, esto en la iniciativa privada.

Cuando el trabajador que labore en instituciones del Sector Público estas disposiciones pueden ser diferentes según el caso que se trate, debido a que existen Pactos Colectivos y reglamentos internos de trabajo, con las cuales se rigen estas instituciones.

En lo relativo a la base para el cálculo de esta prestación debe tomarse en consideración los salarios (ordinarios y extraordinarios) devengados por el trabajador en los seis meses anteriores a la terminación de la relación laboral y los montos de aguinaldo y bonificación anual devengados en la proporción correspondiente a seis meses de servicios, o en forma proporcional al tiempo laborado en ambos casos.

Debido a lo anterior, deberán sumarse los salarios ordinarios y extraordinarios devengados por el trabajador en los últimos seis meses de la relación de trabajo.

En este punto, el cálculo varía si se trata de un trabajador que percibe ventajas económicas, conforme lo establece el artículo 90 del Código de Trabajo; efectivamente, si se trata de un trabajador que ha gozado de tales ventajas, el monto de salarios ordinarios y extraordinarios debe incrementarse en un treinta por ciento. Este incremento no es procedente cuando no se han otorgado dichas ventajas.

Es importante dejar constancia de la terminación de la relación laboral mediante el finiquito laboral correspondiente, el cual debe cumplir las siguientes reglas:

- El importe de la indemnización no puede ser objeto de compensación, venta, cesión o embargo (excepto alimentos).
- Se calcula tomando como base el promedio de salarios devengados durante los últimos seis meses.
- La continuidad del trabajo no se interrumpe por enfermedad, vacaciones, licencias, huelga legal u otras causas análogas.
- Es nula cualquier cláusula del contrato que tienda a interrumpir la continuidad de los servicios prestados.
- Si el patrono despide a un trabajador por causa de enfermedad, invalidez permanente o vejez, no está obligado a pagar la indemnización siempre que el trabajador esté protegido por los programas respectivos del Seguro Social.

2.6 Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (Decreto 295)

El propósito de desarrollar y analizar los diversos acuerdos del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS- es proporcionar la normativa a que está sujeto el patrono y el trabajador, siendo estos los siguientes:

2.6.1 “Reglamento Sobre Protección Relativa a Accidentes”, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Acuerdo número 1002

De acuerdo al artículo 21. (Modificado por el Artículo 2 del Acuerdo 1031 de la Junta Directiva, entró en vigor el día 29 de julio de 1,996) En caso de suspensión temporal para el trabajo ordenada por medico del Instituto, se otorga al afiliado un subsidio diario equivalente a los dos tercios del salario base diario, que resulte de promediar los salarios correspondientes a los últimos tres meses acreditados dentro del período de calificación de derechos, establecido en el inciso b) del artículo 3 del presente reglamento.

El subsidio se reconoce a partir del segundo día de ocurrido el accidente y hasta el día, inclusive, en que el médico tratante dé alta al afiliado para trabajar. El salario correspondiente al día del accidente debe pararlo completo el patrono.

2.6.2 “Reglamento de Inscripción de Patronos en el Régimen de Seguridad Social”, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Acuerdo número 1123

Según el artículo 1, dice: el patrono es toda persona individual o jurídica, que emplea los servicios de trabajadores en virtud de un contrato o relación de trabajo.

Todo patrono, persona individual o jurídica, que ocupe tres o más trabajadores, está obligado a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social, esto establecido en el artículo 2.

Según el artículo 3, el patrono está obligado: a) Descontar de la totalidad del salario que devenguen los trabajadores, el porcentaje correspondiente a la cuota laboral; b) Pagar la cuota patronal; y, c) Solicitar inmediatamente su inscripción en el Régimen de Seguridad Social, desde la fecha en que ocupe el número de empleados indicado en el Artículo 2.

2.6.3 “Reglamento Sobre Protección Relativa a Enfermedad y Maternidad”, de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Acuerdo número 410

De acuerdo al artículo 25. (Modificado por el artículo 2 del Acuerdo 519 de la Junta Directiva, que entró en vigor el 23 de junio de 1972). El Instituto concede los siguientes subsidios en concepto de incapacidad temporal para el trabajo:

- Por enfermedad, por accidente y por enfermedades intercurrentes con el embarazo o complicación de éste, en la proporción de dos tercios del salario diario base; y
- Durante los descansos pre y posparto, en la proporción de ciento por ciento del salario diario base.

Según lo establecido en el artículo 26. (Reformado por el artículo 1 del Acuerdo 965 de la Junta Directiva, que entró en vigor el 18 de noviembre de 1993). El subsidio de maternidad se paga durante los treinta días anteriores al día de la fecha probable del parto, incluida ésta debidamente certificada por médico del Instituto, y durante los cuarenta y cinco días posteriores al parto. El derecho a gozar del subsidio está supeditado al reposo efectivo de la trabajadora afiliada,

quien debe abstenerse de todo trabajo remunerado mientras reciba subsidio por maternidad.

El artículo 45, establece que los patronos están obligados a conceder permiso con goce de salario a sus trabajadores para que puedan asistir durante el tiempo estrictamente necesario a los centros de atención médica en caso de enfermedad o maternidad o para la práctica de cualquier examen que el Instituto ordenare. Asimismo deben suspender en sus labores al trabajador en caso de incapacidad de éste, certificada por el Instituto.

2.6.4 “Prestaciones en Dinero” de la Junta Directiva Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Acuerdo número 468

El artículo 30 (reformado por el artículo 6 del Acuerdo 525 de la Junta Directiva), establece que el subsidio en caso de enfermedad se concede al trabajador afiliado a partir del cuarto día de incapacidad, inclusive y, mientras dure ésta, en la proporción de dos tercios del salario diario base. La duración del subsidio no podrá exceder de veintiséis semanas por una misma enfermedad. Este plazo podrá ser ampliado hasta por trece semanas más para determinadas enfermedades de evolución o convalecencias largas o prudencialmente, en casos especiales, cuando la reanudación del trabajo pudiera agravar la enfermedad o impedir su curación, siempre que tales prorrogas favorecieren razonablemente esta última.

De acuerdo a lo estipulado en el artículo 54, de este reglamento. (reformado por el artículo I del Acuerdo 1027 de la Junta Directiva). El monto del subsidio diario por incapacidad temporal no será menor de ocho quetzales (Q. 8.00). En los casos en que el salario base diario resulta inferior a dicha cantidad el subsidio será igual al ciento por ciento del salario base diario.

El monto del subsidio diario por incapacidad temporal, no será mayor de ochenta quetzales (Q 80.00). Este límite no es aplicable a los subsidios correspondientes a los descansos pre y posparto.

2.7 Ley de Clases Pasivas Civiles del Estado, decreto número 63-88, Congreso de la República de Guatemala

“Para el financiamiento del régimen de pensiones civiles del Estado a que se refiere la presente ley, será obligatoria la contribución para:

- a) El Estado, como cuota patronal, en moneda de curso legal, un monto no menor del 10% del total de las remuneraciones a que se refieren los numerales del 1) al 4) del inciso c) de este artículo, devengados por los trabajadores de los Organismos del Estado, que contribuyen a este régimen;
- b) La Corte de Constitucionalidad, el Tribunal Supremo Electoral y las entidades descentralizadas o autónomas, siempre que sus trabajadores se incorporen voluntariamente al régimen, en concepto de cuota patronal, un monto no menor del 10% del total de sueldos, salarios, bonificaciones de emergencia y otras remuneraciones que se indican en el Artículo 23, que deberán enterar al Ministerio de Finanzas Públicas a partir de la vigencia de la presente Ley o de la incorporación de sus trabajadores al régimen en la cancelación de cada nómina de sueldos y salarios, dentro de los cinco días hábiles después de la fecha de pago, sea ésta quincenal o mensual. Dichas entidades deberán incluir en su respectivo presupuesto, el monto de las cuotas mencionadas y el Ministerio de Finanzas Públicas o la autoridad máxima que corresponda, velará porque se cumplan con esta disposición al aprobar los mismos;
- c) Los funcionarios y empleados públicos afectos a esta Ley contribuirán al régimen en concepto de cuota laboral, de conformidad con la siguiente escala:

Q. 1.00	a Q. 400.00	9%
Q. 400.01	a Q. 2000.00	10%
Q. 2000.01	a Q. 4000.00	11%
Q. 4000.01	a Q. 6000.00	12%
Q. 6000.01	a Q. 8000.00	13%
Q. 8000.01	a Q.10000.00	14%
Q.10000.01	en adelante	15%

Los porcentajes de la escala anterior se aplicarán a:

- 1) Sueldo o salario base ordinario;
- 2) Pasos salariales o complemento del salario inicial;
- 3) Derecho escalafonario;
- 4) Bonificación de emergencia.

La cuota laboral será descontada por el Ministerio de Finanzas Públicas, de cada nómina mensual de sueldos.

Los funcionarios y empleados del Organismo Judicial deberán aportar, en concepto de contribución laboral, la misma proporción indicada en la escala anterior y los descuentos deberán aplicarlos la Tesorería de dicho Organismo y enterarlos al Ministerio de Finanzas Públicas.

En los casos de trabajadores, que de conformidad con la ley, desempeñen más de un puesto en la administración pública, se le aplicará el porcentaje que corresponda en la escala contenida en el presente artículo, a la suma total de los sueldos o salarios, pasos salariales o complemento al sueldo inicial, derechos escalafonarios y bonificaciones de emergencia, que perciban” (7:8-9).

2.8 Pacto Colectivo de Trabajadores y Sindicato de Trabajadores

Que de conformidad con lo dispuesto en el Código de Trabajo en los artículos 52 y 53 de dicho código, le corresponde al Ministerio de Trabajo y Previsión Social el estudio de las disposiciones contenidas en un Pacto Colectivo de Condiciones de Trabajo, para determinar si el mismo se ajusta a las disposiciones legales que son aplicables y en su caso, proceder a la homologación. Por haberse comprobado las disposiciones contenidas en el expediente de dicho pacto colectivo, el cual estuvo sujeto a estudio y comprobar la concordancia de la legislación aplicable vigente. Así también emitirá la vigencia que tendrá dicho Pacto, quedando las partes advertidas de la responsabilidad en que incurren, por el incumplimiento de las normas que lo integran.

Se notifica y se hace saber a la Inspección general de trabajo para que se vele por su estricto cumplimiento; al registro laboral de la Dirección general de trabajo para su inscripción en el registro público y el Departamento de estadística de trabajo.

2.9 Reglamento de Relaciones Laborales

Debido a que es necesario emitir las normas reglamentarias que regulen internamente las Instituciones con carácter autónomo, con el propósito de lograr la eficiencia de la administración, le corresponde a la propia Institución, desarrollar los derechos y obligaciones que deben adquirir todos los trabajadores de la Institución.

Con base a lo considerado y en el ejercicio de las facultades que le confieren en los artículos de la Ley de cada ente Autónomo, es responsabilidad de la institución emitir y autorizar su reglamento de relaciones laborales.

CAPÍTULO III

SERVICIOS PROFESIONALES DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR

3.1 Definición de Contador Público y Auditor

Se puede definir a un Contador Público y Auditor (CPA) de la siguiente manera: “Los Contadores Públicos y Auditores, son personas que prestan sus servicios en forma individual o son miembros de despachos de Contadores Públicos que ofrecen sus servicios profesionales de auditoría a sus clientes. Por razón de su educación, entrenamiento y experiencia los auditores independientes están capacitados para realizar auditorías de estados financieros, de cumplimiento y operativas.” (27: 235)

El Contador Público y Auditor, es un profesional certificado de forma similar en diferentes países, lo cual es importante entre otras, por las siguientes razones:

- Confianza en su capacidad profesional
- Aumento de las oportunidades en su carrera
- Satisfacción personal
- Ser miembro de cuerpos profesionales que tengan programas de educación durante toda la carrera.

3.2 Campos de Aplicación

El Contador Público y Auditor ha tenido que innovar derivado del cambio de las necesidades de las empresas que requieren sus servicios.

El Auditor independiente generalmente ha ofrecido sus servicios en ciertas áreas limitadas, tales como asesorar a un cliente a cerca de cómo mejorar sus sistemas de control interno. Pero debido a la demanda del cliente y los negocios, el auditor ha empleado el campo de sus servicios en otras áreas más extensas de las que tradicionalmente habían sido consideradas de su dominio.

Generalmente, el Contador Público y Auditor de desempeña bajo dos campos, los cuales mientras no exista conflicto de intereses, pueden ser combinados: a) Como Auditor independiente y b) en relación de dependencia.

3.2.1 Como Auditor Independiente

Se entiende como auditor independiente a aquel que es contratado por un tercero para la realización de un trabajo (prestación de servicio), recibiendo a cambio un honorario previamente pactado entre las partes.

Algunos auditores se asocian para formar despachos (firmas) de auditoría, las cuales se asesoran al cliente sobre cómo emplear su efectivo adecuadamente, participan en la toma física de inventarios, evalúan la cartera crediticia, supervisan el área contable y financiera, desarrollo de auditorías en general, consultoría fiscal, etcétera.

No obstante lo anterior, el auditor ha de mantenerse de hecho independiente de todas conexiones, cualesquiera que sean, con la Dirección de la empresa. El auditor tiene responsabilidad de evitar el subordinar su opinión a los intereses de su cliente.

Para asegurar su independencia, debe asegurarse que sus servicios sean los de un descubridor de hecho y los de un asesor. Si en cualquier ocasión, existiere conflicto de intereses, deberá suspenderse el trabajo realizado y solicitar que otro auditor lo efectúe.

Tres normas generales de auditoría son aplicables igualmente a los servicios de asesoría a la dirección, la competencia, el debido cuidado y la independencia. El auditor que ofrece servicios en un área en la que no es competente y que realiza un trabajo con una calidad inferior a lo establecido, podría ser culpable de violar las normas de su profesión.

El consejo del Instituto Americano de Contadores Públicos AICPA (siglas en

inglés) se ha referido a la independencia como una “actitud mental”, definiéndola como la ciencia de la objetividad y de la libertad de influencia externa. La independencia del auditor da credibilidad a sus opiniones sobre los estados financieros. Los conceptos que se describen en el Statement of Auditing Standards –SAS- (Normas Estándares de Auditoría, por sus siglas en inglés), número 1, Código de Ética del AICPA y las regulaciones de la Security Exchange Comisión –SEC- (Comisión del Mercado de Valores de Estados Unidos, por sus siglas en inglés), establecen claramente la importancia de la independencia para la profesión.

La SAS número 1, al respecto establece que en todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente. Esta norma requiere que el auditor sea independiente; además de encontrarse en el ejercicio de su independencia, no debe estar dispuesto con respecto al cliente que audita, ya que de otro modo le faltaría aquella imparcialidad necesaria para confiar en el resultado de sus revisiones, a pesar de lo excelente que puedan ser sus habilidades técnicas. Sin embargo, la independencia no implica actitud de un fiscal, sino más bien, una imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto no sólo para con la gerencia y los accionistas, sino también para con los acreedores y aquellos que de algún modo confíen, al menos en parte, en el informe del auditor.

Para ser independiente, el auditor debe ser honesto y debe estar libre de cualquier obligación o tener algún interés con el cliente, su dirección o sus accionistas. Los auditores independientes no sólo deben serlo de hecho; deben evitar situaciones que puedan llevar a terceros a dudar de su independencia.

También la Norma de Auditoría número 1, emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA-, establece que el Contador Público y Auditor, deberá adoptar una actitud independiente, dado que el trabajo del contador va casi siempre dirigido a un conglomerado social, adicionalmente, el profesional dictamina sobre la veracidad o no de ciertos aspectos existentes de

hecho, como técnico o autoridad máxima en aspectos contables, esto hace que el concepto de independencia sea impredecible para lograr su fin. La independencia consiste en que el Contador Público y Auditor ha de basarse en hechos objetivos para emitir una opinión sobre la información examinada. Asimismo, la independencia no sólo debe existir de hecho, sino también de apariencia.

Con lo anterior, cuando un Contador Público involucra su nombre en algún dictamen, debe estar seguro que a todas las esferas a donde éste llega, se desliga al ente como tal, del profesional, porque si se pone en duda la independencia, se estaría dudando también de todo el trabajo por él realizado.

El código de ética del American Institute of Certified Publics Accountant (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, por sus siglas en inglés), en la regla 101, revisadas en 2002, prohíbe la emisión de una opinión en relación con los estados financieros de las empresas de las que el auditor no es independiente.

Se considera que la independencia podría verse deteriorada si durante el período del contrato profesional un miembro tenía o tuvo directa o indirectamente interés financiero en el cliente; si un auditor desempeñase las funciones de promotor, suscriptor de emisiones, director, ejecutivo o cualquier otra capacidad equivalente, o como miembro de la dirección o esperase cualquier tipo de pensión o beneficio compartido de una empresa.

3.2.2 Como Auditor en Relación de Dependencia

Se entiende la existencia de relación de dependencia cuando un Contador Público y Auditor es contratado directamente por una empresa para que preste sus servicios dentro de esta a cambio de un salario o remuneración.

Este trabajo de tesis tiene un enfoque laboral, por lo que el Código de Trabajo define como trabajador y patrono los siguientes:

“Patrono es toda persona individual o jurídica que utiliza los servicios de uno o

más trabajadores en virtud de un contrato o relación de trabajo (....)

Trabajador, es toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo” (8: Arts. 2 y 3)

El Contador Público y Auditor desempeña diversas posiciones dentro de las empresas, pudiéndose mencionar dentro de las más importantes:

- Gerente General
- Director Financiero
- Contralor
- Tesorero
- Auditor Interno
- Gerente de Contabilidad
- Gerente Administrativo
- Gerente de Impuestos
- Jefe de Presupuestos
- Jefe de costos
- Gerente de Recursos Humanos

Aunque también el Contador Público y Auditor desempeñe un trabajo en relación de dependencia, si el patrono lo permite y no existe conflicto de intereses, éste puede ejercer también de forma independiente.

3.3 Tipos de Trabajos y Responsabilidades

Los trabajos que el Contador Público y Auditor puede desarrollar son de muy diversas categorías, las cuales conllevan responsabilidades inherentes a los

mismos, pudiéndose mencionar como principales:

- Como asalariado ó en relación de dependencia. La responsabilidad está directamente proporcional a su contrato de trabajo.
- Como Consultor. La responsabilidad está directamente proporcional a su informe derivado de su propuesta de servicios, la cual puede constar de alcance de trabajo, honorarios, salvedades y tiempo estimado entre otros.
- Como Auditor. La responsabilidad está en la correcta emisión de su dictamen de auditoría.

3.4 Normativas Aplicables a los Contadores Públicos y Auditores y la Ética

El desarrollo de los trabajos del Contador Público y Auditor conlleva no sólo su capacidad profesional sino su ética.

El desempeño de ciertos Contadores Públicos y Auditores y su involucramiento en escándalos de tipo contable-financiero (ocultación, simulación y falsedad en información) han llevado a que cada vez sea exigida mayor ética en todo trabajo. Puede mencionarse como una importante regulación en el ámbito internacional la ley “Sarvanes-Oxley”, la cual regula entre otras cosas la prohibición de que una firma o auditor independiente sea también al mismo tiempo consultor del mismo cliente.

El presente trabajo de tesis no desarrollará dicha ley ni su contenido.

Es importante mencionar lo establecido en el Código Civil (Decreto No. 106 del Congreso de la República) en cual establece:

Artículo 1668. (Profesionales) El profesional es responsable por los daños o perjuicios que cause por ignorancia o negligencia inexcusables, o por divulgación de los secretos que conoce con motivo de su profesión.

Artículo 2027. (De los servicios profesionales) Los servicios profesionales que presten sus servicios y los que soliciten son libres, para contratar sobre honorarios y condiciones de pago.

Artículo 2029. El profesional tiene derecho además de retribución, a que se le pague los gastos que haya hecho con motivo de los servicios prestados, comprobándolos debidamente.

Artículo 2030. Si varias personas encomendaren un negocio o solicitare servicios profesionales en un mismo asunto, serán solidariamente responsables por el pago de los honorarios y gastos causados por tal motivo.

Artículo 2032. Salvo pacto contrario, los que prestaren servicios profesionales tendrán derecho a ser retribuidos, cualquiera que sea el éxito o resultado del negocio o asunto en el cual hubieren intervenido.

Artículo 2033. El profesional esta obligado a prestar sus servicios con toda dedicación y diligencia y con arreglo de las prescripciones de la ciencia o arte de que se trate, siendo responsable de los daños y perjuicios que cause por dolo, culpa o ignorancia inexcusable, o por divulgación de los secretos de su cliente.

Artículo 2034. Cuando un profesional no pueda continuar prestando sus servicios deberá avisar con la debida anticipación, según la naturaleza del trabajo a la persona que los contrató, quedando responsable de daños y perjuicios si se separare sin dar aviso y sin dejar persona competente que la sustituya.

Artículo 2035. Si la persona que contrató los servicios no está conforme con su desarrollo o con los actos o conducta profesional, puede rescindir el contrato pagando el trabajo y los gastos efectuados, cantidad que fijará el juez si hubiere desacuerdo entre las partes.

Artículo 2036. Las personas que tienen el título facultativo o autorización legal prestaren servicios profesionales para los cuales la ley le exige ese requisito

además de incurrir en las penas respectivas no tendrán derecho de retribución y serán responsables de los daños y perjuicios que hubieren ocasionado.

3.4.1 Características del Contador Público y Auditor

En las Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA-, se encuentran las siguientes características que deben poseer los Contadores Públicos y Auditores:

- Integridad. Debe ser integro, honesto y sincero en su enfoque respecto a su trabajo profesional.
- Objetividad. Debe ser justo y no permitir que perjuicios o tendencia afecten su objetividad.
- Independencia. Debe mantener una actitud imparcial y libre de cualquier interés que pudiera considerarse, cualquiera que sea su efecto real, como incompatible con la integridad y la objetividad de su trabajo profesional.
- Confidencialidad. Debe respetar la confidencialidad de los datos e información que obtenga en el curso de su trabajo y no debe revelar la información a terceros sin que se cuente con la autorización expresa y específica de la entidad, a menos que exista una obligación de tipo legal o profesional para ello.
- Habilidades y Competencia. Se adquiere a través de la combinación de la educación general, del conocimiento técnico obtenido en el estudio de su formación profesional. Además requiere estar actualizado en forma permanente, sobre los avances técnicos y económicos, incluyendo pronunciamientos nacionales e internacionales de trascendencia sobre contabilidad y auditoría, reglamentaciones importantes y requerimientos legales.

3.4.2 Normas de Conducta y Ética

Las normas de conducta establecen el nivel mínimo de conducta aceptable esperando de un Contador Público y Auditor. El Instituto Americano de Contadores Públicos (-AICPA- por sus siglas en inglés), denominada, los cinco Principios Éticos Afirmativos:

- Un auditor titulado debe mantener su integridad y objetividad cuando recibe un encargo en la práctica de auditoría, debe ser independiente de quienes le han contratado y de aquellos a quienes sirve.
- Un auditor titulado debe conservar las normas generales técnica de la profesión y debe esforzarse continuamente en mejorar su competencia y la calidad de su servicio.
- Un auditor titulado debe adecuarse a sus clientes, ser sincero con ellos y servirle con sus mejores habilidades, con esfuerzo profesional de cara a sus intereses, siendo consciente de sus responsabilidades ante el público.
- Un auditor titulado debe comportarse de tal manera que promueva la cooperación y buenas relaciones entre los miembros de la profesión.
- Un auditor titulado debe comportarse de tal manera que engrandezca a la profesión y a su habilidad para servir al público”.

En nuestro país, las Normas de Ética emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGPA-, que rigen para dicha profesión establecen que:

- Actuación en función del interés nacional
 - Es deber de todo profesional ejercer en función de interés nacional, y en tal sentido contribuir al desarrollo del país y a elevar el nivel de vida de la población.

- Es incompatible la actuación del profesional, cuando ésta implique aceptar, administrar, avalar, representar o asesorar empresas no autorizadas para operar en el país. O cuando estando autorizadas sus objetivos comprendan operaciones no reveladas en el proceso de autorización o no incluidas en las licencias y concesiones.
 - Es obligación del profesional cumplir u observar que cumplan las leyes del país.
- Responsabilidad hacia la sociedad
 - Independencia de criterio. Al expresar su opinión profesional, el Contador Público y Auditor asume la obligación de mantener un criterio libre e imparcial

Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión, que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador Público y Auditor:

- Sea conyugue o se encuentre dentro de los grados de ley, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador, o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración de las empresas o actividades del propio cliente.
- Sea que haya sido ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, o tenga convenios para ser director, miembro del Consejo de Administración, administrador o empleado de la empresa cliente o de una entidad afiliada, subsidiaria que esté vinculada económica o administrativamente con la mencionada empresa, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

- Tenga, haya tenido ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica con la empresa cliente o las vinculadas con esta, de las indicadas en el inciso anterior, en un grado de tal que pueda afectar su libertad de criterio.
- Reciba participación sobre los resultados del asunto que se le encomendó o favores económicos especiales y exprese su opinión en circunstancias en las cuales su retribución depende de dichos resultados.
- Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia.
- Desempeñe un puesto público o privado, en una dependencia u oficina que tenga injerencia en las decisiones sobre el nombramiento de Contador Público y Auditor, para prestar servicio a dependencias o empresas estatales o privadas y a su vez ofrezca sus servicios como Contador Público y Auditor independiente.
- No se considera falta de independencia la realización simultánea de labores de auditoría externa y consultoría administrativa, siempre que la prestación de los servicios no incluya la participación del Contador Público en la toma de decisiones.
- Preparación y calidad profesional

El Contador Público y Auditor tiene la obligación de mantener su nivel de competencia durante el ejercicio de su carrera profesional. Solo deberá contratar trabajos que él, sus asociados y su personal esperan poder realizar de acuerdo con su competencia profesional.

- El hecho que el Contador Público y auditor acepte un contrato profesional, implica su compromiso en el sentido que tiene la competencia necesaria para realizar el trabajo y que aplicará sus conocimientos y habilidades con diligencia y cuidado razonables. Por lo tanto, deberá abstenerse de aceptar o continuar prestando sus servicios en cualquier asunto que no sea capaz de cumplir, a menos que obtenga el consejo y la ayuda que lo capacite de realizar su trabajo satisfactoriamente.
- Calidad profesional de los trabajos

Las Normas de ética para graduados de la Contaduría Pública y Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) en los artículos 2 y 3 establece que, la prestación de cualquier servicio, se espera del Contador Público y Auditor un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presente las disposiciones normativas de la profesión, que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo, con la intención el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

- Se considera que el Contador Público y Auditor, falta a la capacidad profesional de su trabajo cuando:
 - No obtiene evidencia suficiente y competente que le permita respaldar su opinión.
 - No efectúa personalmente o mediante un miembro o empleado de su firma, debidamente supervisado, un examen suficiente de los documentos, registros y estados financieros, observando las normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicando los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.
 - No realiza la evaluación de control interno de la empresa que lo

- El Contador Público y Auditor debe establecer sus propios procedimientos de control de calidad y documentarlos. Los papeles de trabajo deberán evidenciar el cumplimiento de los procedimientos establecidos para garantizar la calidad de los trabajos.
- El profesional tiene el deber permanente de mantener sus conocimientos y habilidades profesionales a un nivel adecuado, para asegurar que el usuario de sus servicios reciba el beneficio de un consejo profesional competente, basado en los estudios e innovación de la práctica profesional, de la delegación y de la aplicación de técnicas.

3.5 Servicios que Presta el Contador Público y Auditor

Existen ciertas características profesionales que le son exigidas al Contador Público y Auditor para el desempeño de sus funciones, contándose ciertas de tipo personal, relativas a su educación, a su capacidad y experiencia.

Para cumplir con los requisitos de calidad profesional, el Contador Público y Auditor, deberá observar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, siendo estas, Normas Personales, estas normas se refieren a requisitos personales como son, entrenamiento técnico y capacidad profesional, cuidado y diligencia profesional e independencia; Normas relativas a la ejecución de trabajo, consiste en la planeación y supervisión, estudio y evaluación del control interno, obtención de evidencia competente y por último las Normas de Información que brindan información sobre aclaración de la relación con estados financieros o información financiera y expresión de una opinión sobre estados financieros.

De los servicios que presta el Contador Público y Auditor, la auditoría de estados financieros es el más ampliamente conocido, aún cuando los servicios de auditoría

se consideran como los de mayor aplicación, con frecuencia el Contador Público y Auditor es llamado para prestar otros servicios como:

- Servicios de asesoría financiera y administrativa

Los servicios del Contador Público y Auditor, se requieren para asesorar a la administración de asuntos financieros, en la selección de o los sistemas, conociendo sus ventajas y desventajas, así como para poder juzgar la efectividad con que son los estados financieros, formular la política financiera, conocer el grado de eficiencia de control interno, la insolvencia, quiebra, interpretación de información financiera, así como otras actividades propias de las finanzas y de carácter estadístico o administrativo.

- Servicios de sistematización contable y administrativa

Los negocios al crecer llegan a un punto que el uso de sistemas manuales son ineficientes, por lo que se ven en la necesidad de crear un sistema de registros contables que se adapte mejor a las circunstancias y características de cada negocio. El Contador Público y Auditor tiene la capacidad de actuar en estudios y análisis, profesional que se debe encontrar capacitado para brindar este servicio.

El servicio profesional de Contador Público y Auditor, al desarrollar sistemas de contabilidad y administrativo, requiere de habilidad y experiencia, diferente a las requeridas para otras fases de la práctica profesional, aunque las exigencias en la actualidad es de proporcionar un eficiente servicio en todas las áreas.

- Servicios de consultoría

Este campo de consultoría es bastante amplio, el Contador Público y Auditor puede convertirse en un asesor de una empresa, en donde los directivos solicitan que el profesional intervenga, analice y resuelva un

problemas o una serie de ellos, con la finalidad de proponer las recomendaciones más apropiadas y lograr la eficiencia y efectividad de las operaciones de cualquier organización.

- Servicios de materia impositiva

Este servicio es prestado tanto a personas individuales como a sociedades, se asesora a personas en la preparación adecuada de sus declaraciones de impuestos, beneficios fiscales del cliente, preparar o rendir opiniones acerca de asuntos especiales de planeación fiscal, así como llevar a cabo investigaciones o exámenes especiales en esta materia.

El Contador Público y Auditor, además de saber aspectos tributarios y mercantiles debe conocer otras ramas del derecho y su relación con aspectos impositivos para prestar un servicio eficiente.

La asesoría fiscal cobra interés a consecuencia de que el contribuyente conoce poco y desconoce la ley o no está capacitado para interpretarlas, por lo que recurre a un profesional capacitado en dicha área, con el propósito se utilizar al ciento por ciento los beneficios que brindan las leyes.

El desempeño de los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, en relación al fisco-contribuyente es determinante, debido a que la formación universitaria y experiencia en el campo impositivo, el profesional esté capacitado para asesorar técnicamente a las empresas o personas individuales.

CAPÍTULO IV

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES EN UNA INSTITUCIÓN AUTÓNOMA

4.1 Propuesta de Servicios del Contador Público y Auditor Independiente

La propuesta de servicios profesionales, constituye una oferta de servicios que debe incluir una oferta técnica y una oferta económica.

a) Oferta Técnica

Incluye todas las características relacionadas con los aspectos profesionales del trabajo, por ejemplo:

- Alcance de la revisión
- Entendimiento del trabajo a ser desarrollado
- Responsabilidades en material de informes
- Informes para propósitos especiales, procedimientos convenidos, requerimientos de información para consolidar en el exterior, requerimientos estatutarios.
- Periodicidad de las revisiones (mensual, bimestral, trimestral, semestral, etc.)

b) Oferta Económica

Corresponde a la estimación económica que se ha efectuado por la realización de la auditoria.

Aspectos a considerar para la presentación de una propuesta de servicios profesionales

- a) Inicialmente el cliente se comunica a nuestras oficinas requiriendo de nuestros servicios profesionales.
- b) Después de este primer contacto se hace una cita para conversar de manera personal sobre aspectos a considerar para la presentación de una propuesta de servicios profesionales.
- c) Aspectos generales de la compañía para iniciar nuestro conocimiento general de la misma. En esta primera entrevista debemos de documentar los aspectos que se presentan a continuación:
 - Tipo de empresa (industrial, comercial, de servicios, banca, seguros, etc.)

- Tamaño de la empresa
- Unidades operativas (central y cinco agencias departamentales, ocho distribuidoras, etc.)
- Sistema de información que manejan
- Numero de empleados
- Volumen de las transacciones (Ventas, compras, cheques emitidos)
- Observaciones generales de los estados financieros, para definir los componentes más importantes y estimar la inversión de tiempo necesario para su revisión
- Que los ha motivado a cambiar de auditores
- Opiniones emitidas por los auditores anteriores
- Expectativas del cliente en cuanto a nuestros servicios.

Contenido de una propuesta de servicios.

- a) Carta introductoria
- b) Detalle de los servicios de Auditoria
- c) Informes
- d) Honorarios Estimados.

A continuación se presenta una propuesta de servicios de un Contador Público y Auditor a la Confederación Deportiva Autónoma de Chinautla para verificar los procesos que se efectuaron en el ejercicio impositivo correspondiente al año 2010, en el Departamento de Recursos Humanos, relacionado a la operatoria y cálculos realizados en el Impuesto Sobre la Renta –ISR- de los empleados que laboran en relación de dependencia y las prestaciones laborales de la institución.

Carta Introductoria

González Morales y Asociados S.C.

7ma. Calle 10-52 Zona 14
Torre 5, Nivel 10
Guatemala, Guatemala 01023

PBX (502) 24456822
FAX (502) 24456771
www.gonzalezmorales.com

Guatemala, 16 de Febrero del 2011

Licenciado
Rigoberto Laínez Rodríguez
Presidente
Confederación Deportiva Autónoma de Chinautla –CDAC-
Su despacho.

Estimado Licenciado Laínez:

Hemos elaborado nuestra propuesta de servicios que como firma podemos proporcionarles y, además, para comunicarles nuestro firme deseo de proporcionarles servicios de calidad y con valor agregado.

Existe un fuerte compromiso por parte de cada miembro de nuestro equipo para proveer a la Confederación Autónoma de Chinautla de los servicios que ustedes esperan y desean. Nuestros profesionales están reconocidos dentro de la comunidad guatemalteca por su demostrada experiencia, en cada uno de los campos de especialización.

Por otra parte, comprendemos que los servicios profesionales de todo tipo son un costo importante para la institución, en tal sentido, deseamos reiterarle nuestro interés de ayudarle a alcanzar sus objetivos de rentabilidad y crecimiento. Una de las formas de hacerlo es proporcionarles un servicio efectivo a un costo razonable.

Una vez más, permítanos expresarle nuestro sincero agradecimiento por la oportunidad que nos brinda para presentarle nuestra propuesta de servicios. Estamos a su completa disposición de proveerle cualquier información adicional que estime conveniente

Atentamente,

María Lidia Morales Guerra
Socio
División de Consultoría Fiscal y Laboral

Servicios de Auditoria

A. Proceso de Planeación:

Inmediatamente después de nuestro nombramiento iniciaremos el proceso de planeación de nuestro trabajo. Este proceso comienza con la preparación de un plan de auditoria completa, detallado y a la medida de las operaciones, mediante el desarrollo de un entendimiento completo de las necesidades de la institución, para estructurar nuestro enfoque que responda a todas esas necesidades.

B. Plan de Auditoria:

Conforme al conocimiento que documentemos de sus operaciones, realizaremos nuestro plan de auditoria, tomando en cuenta los componentes más significativos. Una vez que el proceso de planeación ha sido apropiadamente completo iniciaremos el proceso de la revisión de los cálculos y procedimientos relacionados al Impuesto Sobre la Renta –ISR- de los empleados que laboran en relación de dependencia y las prestaciones laborales, que realiza el Departamento de Recursos Humanos de la institución.

C. Enfoque de la Revisión:

El personal que asignaremos a la auditoria de la institución, será el que mas entrenamiento y el que ha acumulado la mayor experiencia con éxito en aspectos tributarios y laborales.

D. Entendimiento del trabajo a ser desarrollado:

1. Objetivo de Auditoria:

Nuestro trabajo está dirigido a la revisión de los cálculos y procedimientos relacionados al Impuesto Sobre la Renta –ISR- de los empleados que laboran en relación de dependencia y las prestaciones laborales, que realiza el Departamento de Recursos Humanos de la Confederación Autónoma de Chinautla. Nuestros servicios tendrán un enfoque integrado y serán diseñados de acuerdo a los factores de riesgo y éxito de la institución.

2. Plan de Visitas:

Hemos programado efectuar visitas con carácter mensual y tentativamente hemos asignado las siguientes fechas:

- Visita Preliminar semana del 26 de febrero
- Visita Final semana del 05 de de marzo 2011

3. Alcance de Trabajo:

Estamos convencidos que las auditorias no son todas iguales. Aun cuando utilizamos técnicas de auditorias asistidas por computadoras, muestreo estadístico y nuestra capacidad instalada de especialistas en evaluación de sistemas de computación, nuestro enfoque se basa principalmente en el juicio y experiencia del equipo de auditores asignados al trabajo. En virtud de lo anterior, para este caso en específico nuestro trabajo incluiría lo siguiente:

- Obtener por parte de ustedes, el conocimiento del proceso bajo el cual operan las prestaciones laborales y el cálculo del Impuesto Sobre la Renta –ISR- de los empleados en relación de dependencia de la institución.
- Revisar los documentos de soporte que se generarán como resultado del pago del –ISR- de los empleados que laboran en relación de dependencia y prestaciones laborales (finiquitos de prestaciones laborales, proyecciones, liquidaciones, conciliaciones etc.)
- Revisar la legislación vigente en nuestro país, aplicable a cada uno de los pasos y operaciones que involucran este proceso.
- Identificar el escenario más conveniente para realizar estas operaciones.
- Discutir con las Autoridades superiores de la institución las opciones identificadas.
- Emitir un informe con las implicaciones fiscales y laborales identificadas, para cada una de las operaciones involucradas.

Le recordamos que la responsabilidad por la preparación y elaboración de los cálculos, descuentos, devoluciones, conciliaciones del –ISR- de los empleados en relación de dependencias y prestaciones laborales, le corresponde al Departamento de Recursos Humanos de la institución. Como parte del proceso de auditoria pediremos de la administración confirmación escrita referente a las representaciones hechas a nosotros en conexión con la auditoria. Esperamos una cooperación total con su personal y confiamos en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación y otra información requerida en relación con nuestra auditoria.

Valor de Nuestros Servicios

Nuestra filosofía es brindar servicios profesionales de la más alta calidad. Nuestros clientes esperan que desarrollemos nuestro trabajo en forma eficiente y efectiva. El valor de nuestros servicios se fija con base en el tiempo invertido por nuestro personal. Conforme a lo anterior hemos estimado el valor de nuestros honorarios para verificar los procesos que se efectuaron en el ejercicio impositivo del año 2010, en el Departamento de Recursos Humanos, relacionado a la operatoria del Impuesto Sobre la Renta –ISR- de los empleados que laboran en relación de dependencia y las prestaciones laborales, por el período impositivo del 01 de enero al 31 de diciembre de 2010, en Q. 30,000.00.

Informes

Como Resultado de nuestro trabajo emitiremos los siguientes informes:

- Informe del Contador Público y Auditor independiente a la Confederación Deportiva Autónoma de Chinautla, de las deficiencias detectadas en la revisión de los cálculos y procedimientos relacionados al Impuesto Sobre la Renta –ISR- de los empleados que laboran en relación de dependencia y las prestaciones laborales, que realiza el Departamento de Recursos Humanos al 31 de diciembre del 2010.
- Informe de Control Interno del Contador Público y Auditor independiente, en cada visita de ser necesario.

Nuevamente agradecemos la oportunidad que nos brinda de presentar nuestra propuesta de servicios profesionales. Cualquier información adicional con mucho gusto le atenderemos.

Carta de confirmación de la institución



Guatemala, 25 de Febrero del 2011.

Licenciado
Juan Francisco González González
Gerente
González Morales y Asociados S.C.
Guatemala
Su despacho.

Estimado Lic. González:

Con base a la propuesta de trabajo y a los honorarios pactados por tan prestigio firma de auditores, le manifestamos nuestro total interés en contratar sus servicios profesionales, por lo que confirmamos en trabajo de auditoría en nuestra institución y para el efecto enviamos copia de la propuesta enviada por ustedes, debidamente firmada y sellada.

Agradezco su atención por la propuesta de trabajo planteada y sin otro particular, atentamente,

Licenciado Rigoberto Laínez Rodríguez
Presidente
Confederación Deportiva Autónoma de Chinautla

c. c. archivo

4.2 CASO PRÁCTICO No. 1

Para realizar el caso práctico, se analizó la información y cifras obtenidas de la Institución Autónoma evaluada. En virtud de lo anterior se procede a efectuar lo siguiente: proyección, casos especiales y conciliación anual de retenciones del Impuesto Sobre la Renta de personas en relación de dependencia que puede realizar el Departamento de Recursos Humanos de una Institución Autónoma, durante un período impositivo.

ANTECEDENTES

- Se elaborará la proyección y la liquidación final del Jefe del Departamento de Servicios Generales de la Institución Autónoma.
- El Jefe del Departamento de Servicios Generales (Licenciado Contador Público y Auditor), ingreso a laborar a la Institución el 12 de febrero del 2006, por lo que solicita la elaboración de los cálculos de Impuesto Sobre la Renta a que está afecto para el período impositivo del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2010.

- El salario y las bonificaciones mensuales son las siguientes:

Salario base	Q. 14,000.00
Bonificación por antigüedad	Q. 25.00
Bono por complemento	Q. 700.00
Bono profesional (colegiado activo No. 3,421)	Q. 375.00
Bonificación incentivo (37-2001)	Q. 250.00

- Deducciones mensuales que tiene el empleado, según el Departamento de Recursos Humanos:
 - Cuota laboral (IGSS)

- Clases pasivas del Estado (el artículo 18 de la Ley de Clases Pasivas del Estado, Decreto 63-88 del Congreso de la República de Guatemala, establece la escala en la que se encuentra el salario del profesional, siendo esta la siguiente: de Q. 10,001.00 en adelante 15%).
- Descuento Judicial por alimentos (Q. 1,500.00, convenio voluntario de alimentos) mensuales, según juicio ejecutivo C1-1-1254-2000 de fecha 15 de agosto de 2,000.
- Otros datos proporcionados por el empleado para elaborar la proyección:
 - Seguro de vida (Q. 10,000.00) anuales, conforme fotocopia de factura de la Aseguradora, presentada por el empleado.
- Al final del período impositivo el empleado presenta la información siguiente:
 - Gastos médicos (Q. 15,000.00), con sus respectivas facturas
 - Colegiación profesional (Q. 1,200.00) con su respectivos recibos (paga Q.100.00 mensuales en el Colegio de Contadores Públicos y Auditores).

Tal como se indica en el Capítulo II, inciso 2.4 de este documento “Análisis del Régimen de Asalariados (Personas que laboran en relación de dependencia) con base la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento vigentes a la fecha” se realizarán los cálculos y procedimientos de acuerdo a las base legales de dicha ley, así como la documentación que deben presentar durante un período impositivo.

Para realizar este caso práctico, se realizó una evaluación al Departamento de Recursos Humanos, de una Institución Autónoma, observando que dicha Institución carece de Manuales de Procedimientos, los cuales deben servir de guía

para efectuar los cálculos correctos relacionados a la proyección, liquidación final y conciliación anual de retenciones del Impuesto Sobre la Renta de personas que laboran en relación de dependencia. Estas deficiencias encontradas se deben en algunos casos a la constante rotación de empleados, falta de capacitaciones tributarias. Por otra parte falta de apoyo por parte de las autoridades superiores, para elaborar un manual de acuerdo a las necesidades del personal; derivado de lo anterior y a la falta de control interno, las operaciones que realiza esta Institución contienen errores e irregularidades y por lo consiguiente, retrasos, premuras, lo que ocasiona pérdidas financieras, debido al desgaste por parte del recurso humano de la Institución.

A continuación se procederá a realizar el caso práctico de acuerdo a los antecedentes indicados:

PROYECCIÓN DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN ASALARIADOS

PT:	Z-1
HP: JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:	Fecha:

SALARIOS Y BONIFICACIONES

CONCEPTO		TOTAL	REF. P/T
SALARIO BASE	Q	14,000.00	Z-2
BONIFICACION POR ANTIGÜEDAD	Q	25.00	Z-2
BONO POR COMPLEMENTO	Q	700.00	Z-2
BONO PROFESIONAL	Q	375.00	Z-2
BONIFICACIÓN INCENTIVO (37-2001)	Q	250.00	Z-2
TOTAL	Q	15,350.00	

√

Σ

√ = Datos proporcionados por la institución verificados

Σ = Sumas verificadas

4.2.1 Cálculo de la Renta Neta (Datos Proyectados para un periodo impositivo)

PT:	Z-2
HP: JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:	Fecha:

CUADRO 5
DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO DEL ISR
SAT-1101
 DATOS PROYECTADOS AL 31-12-2010

RENTA NETA

REF. P/T	CONCEPTO	MENSUAL	ANUAL	REF. P/T	
Z-1	SUELDO	Q. 14,000.00 * 12 =	Q 168,000.00		
Z-1	BONIFICACIÓN POR ANTIGÜEDAD	Q. 25.00 * 12 =	Q 300.00		
Z-1	BONIFICACIÓN COMPLEMENTO	Q. 700.00 * 12 =	Q 8,400.00		
Z-1	BONIFICACIÓN PROFESIONAL	Q. 375.00 * 12 =	Q 4,500.00		
Z-1	BONIFICACIÓN INCENTIVO (37-2001)	Q. 250.00 * 12 =	Q 3,000.00		
	SUBTOTAL		Q 184,200.00		
	AGUINALDO	Q 15,100.00	Q 15,100.00		Z-3
	BONO 14	Q 15,100.00	Q 15,100.00		Z-3
	TOTAL RENTA NETA		Q 214,400.00		Z-3 / Z-5
			Σ		

√ = Datos proporcionados por la institución verificados

Σ = Sumas verificadas

4.2.2 Cálculo de la renta imponible (datos proyectados para un período impositivo)

HP:	JFGG	PT:	Z-3
RP:		Fecha:	01/03/2011
		Fecha:	

CUADRO 6

**DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-
SAT-1101**

DATOS PROYECTADOS AL 31-12-2010

RENTA IMPONIBLE

REF. P/T	CONCEPTO	SUBTOTAL	TOTAL	REF. P/T
Z-2	RENTA NETA		Q 214,400.00	
	<u>DEDUCCIONES</u>		Q 130,131.96	
	CUOTA UNICA (ART. 37 LEY DEL -ISR-	Q 36,000.00		Z-5
	CUOTA IGSS (Q. 181,200.00*4.83%)	Q 8,751.96		Z-5
	SEGURO DE VIDA (ANTECEDENTES)	Q 10,000.00		Z-5
	CLASES PASIVAS (ANTECEDENTES)	Q 27,180.00		Z-5
	JUDICIALES (PENSIÓN ALIMENTICIA. 1500 * 12) (ANTECEDENTES)	Q 18,000.00		Z-5
Z-2	OTROS GASTOS (BONO 14 + AGUINALDO)	Q 30,200.00		Z-5
	RENTA IMPONIBLE		<u>Q 84,268.04</u>	Z-4
			Σ	

(*) El porcentaje del 4.83% corresponde a la Cuota Laboral del Seguro Social -IGSS- el porcentaje del IGSS no aplica a la Bonificación Incentivo, Decreto 37-2001 y debe ser descontada mensualmente al empleado. Cabe mencionar, que todas las regiones del país a partir de este año (El Progreso, Petén y Santa Rosa), les corresponde el mismo porcentaje.

√ = Datos proporcionados por la institución verificados

Σ = Sumas verificadas

4.2.3 Cálculo del Impuesto Sobre la Renta –ISR- anual, estimación del crédito del Impuesto al Valor Agregado –IVA- y la retención mensual (datos proyectados para un periodo impositivo)

PT:	Z-4
HP: JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:	Fecha:

CUADRO 7

DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR

SAT-1101

DATOS PROYECTADOS AL 31-12-2010

ISR ANUAL, ESTIMACIÓN CRÉDITO IVA, RETENCIÓN MENSUAL ISR

REF. P/T	CONCEPTO	SUBTOTAL	TOTAL	REF. P/T
Z-3	RENTA IMPONIBLE		Q 84,268.04	
	ISR ANUAL		Q 13,603.61	
	(Aplicar tarifa según Artículo 43 del ISR)			
	IMPORTE FIJO			
	INTERVALO Q. 65,000.00 - Q. 180,000.00	Q 9,750.00		
	EXCEDENTE:			
	(Q. 84,268.04 - Q. 65,000.00) X 20%	<u>Q 3,853.61</u>		
	ESTIMACIÓN CREDITO IVA			
	(RN X 50% X 12%)			
	(Q. 214,400.00 X 6%)		<u>Q 12,864.00</u>	
	ISR ANUAL SUJETO A RETENCIÓN		Q 739.61	
	RETENCIÓN MENSUAL DE ISR		Q 61.63	
			Δ	

√ = Datos proporcionados por la institución verificados

Δ = Cálculos verificados

Los cálculos efectuados del numeral 4.1.1 al 4.1.3, son datos proyectados, durante un período impositivo, pueden variar de acuerdo a los ingresos del trabajador. Cabe mencionar, que esta información debe ser trasladada al formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, (Formulario SAT No.1101), debe ser firmado por el empleado y entregado al Departamento de Recursos Humanos.

4.2.4 Liquidación Final del Impuesto Sobre la Renta en un período impositivo
(datos reales)

HP:	JFGG	Fecha:	01/03/2011
RP:		Fecha:	

CUADRO 8

DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-

DECLARACIÓN DEFINITIVA SAT-1101

DATOS REALES PERÍODO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2010

LIQUIDACIÓN FINAL

REF. P/T	CONCEPTO	SUBTOTAL	TOTAL	REF. P/T
Z-2	RENTA NETA		Q 214,400.00	√
	DEDUCCIONES		Q 146,931.96	
Z-3	CUOTA UNICA	Q 36,000.00		
Z-3	CUOTA IGSS (Q. 181,200.00*4.83%)	Q 8,751.96		
Z-3	CLASES PASIVAS	Q 27,780.00		
Z-3	SEGURO DE VIDA	Q 10,000.00		
	GASTOS MÉDICOS (ANTECEDENTES)	Q 15,000.00		
Z-3	JUDICIALES (PENSIÓN ALIMENTICIA)	Q 18,000.00		
	CUOTAS A COLEGIOS PROFESIONALES (ANTECEDENTES)	Q 1,200.00		
Z-3	OTROS GASTOS (BONO 14 + AGUINALDO)	Q 30,200.00		
	RENTA IMPONIBLE		Q 67,468.04	Z-6
			Σ	

√ = Datos proporcionados por la institución verificado

Σ = Sumas verificadas

4.2.5 Liquidación final del Impuesto Sobre la Renta –ISR- en un período impositivo, planilla crédito del impuesto al Valor Agregado –IVA- presentada ante la Superintendencia de Administración Tributaria y determinación del Impuesto a Retener o Retenido en Exceso durante el período impositivo

HP:	JFGG	PT:	Z-6
RP:		Fecha:	01/03/2011

CUADRO 9
DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-
SAT-1101
 DATOS REALES PERÍODO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010
LIQUIDACIÓN FINAL

REF. P/T	CONCEPTO	SUBTOTAL	TOTAL	REF. P/T
Z-5	RENTA IMPONIBLE		Q 67,468.04	
	IMPUESTO ANUAL A PAGAR		Q 10,243.61	
	(Aplicar tarifa según Artículo 43 del ISR)			
	<u>IMPORTE FIJO</u>			
	INTERVALO Q. 65,000.00 - Q. 180,000.00	Q 9,750.00		
	EXCEDENTE:			
	(Q. 67,468.04 - Q. 65,000.00) X 20%	<u>Q 493.61</u>		
	(-) CRÉDITO POR IVA			
	COMPRAS DECLARADAS EN PLANILLA POR (Q. 110,000.00)			
	(Q. 110,000.00 X 0.10714285) =		Q 11,785.71	
	IMPUESTO ANUAL DEFINITIVO		Q -	
	MENOS OTROS CRÉDITOS		Q -	
	SUBTOTAL		Q -	
	MENOS TOTAL DE RETENCIONES PRACTICADAS EN EL AÑO		Q 1,102.01	
	IMPUESTO A RETENER O <u>RETENIDO EN EXCESO</u>		Q 1,102.01	

△

√ = Datos proporcionados por la institución verificado

△ = Cálculos verificados

Los cálculos efectuados del numeral 4.1.4 al 4.1.5, son datos reales, el empleado debe presentar obligatoriamente toda la documentación que ampara las deducciones realizadas, correspondientes al período impositivo del 01 de enero al 31 de diciembre del 2010.

4.2.6 Otros casos Especiales

A continuación se realizarán algunos casos especiales importantes; que contienen datos supuestos, no tienen relación con el caso anterior en virtud de que la información contiene variaciones durante un período impositivo, pueden considerarse complejos y por lo consiguiente y a juicio profesional pueden ser útiles para la Institución evaluada.

- En el caso que los ingresos y las deducciones del asalariado tengan cambios durante el período, se deberá realizar una actualización de la proyección del Impuesto Sobre la Renta –ISR- y presentar nuevamente el formulario debidamente firmado.

PT:	Z-7
HP: JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:	Fecha:

CUADRO 10
DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-
SAT-1101
 DATOS PROYECTADOS DEL 01 DE ENERO AL 31-12-2010 CON INCREMENTO DE SALARIO

	DESCRIPCIÓN	PROYECCION ENERO-2010	INGRESOS ABRIL-2010	INGRESOS OCTUBRE-2010	LIQUIDACIÓN
	RENDA NETA				
	SUELDO ANUAL	Q 150,000.00	Q 150,000.00	Q 150,000.00	Q 150,000.00
	BONO 14 Y AGUINALDO	Q 25,000.00	Q 29,167.00	Q 29,167.00	Q 29,167.00
	BONIFICACIÓN INCENTIVO	Q 3,000.00	Q 3,000.00	Q 3,000.00	Q 3,000.00
	AUMENTO DE SALARIO	Q 40,000.00	Q 40,000.00	Q 40,000.00	Q 40,000.00
	RENDA NETA	Q 178,000.00	Q 222,167.00	Q 222,167.00	Q 222,167.00
(-)	DEDUCCIONES				
	DEDUCCIÓN ÚNICA	Q 36,000.00	Q 36,000.00	Q 36,000.00	Q 36,000.00
	CUOTAS DE IGSS	Q 7,245.00	Q 9,177.00	Q 9,177.00	Q 9,177.00
	SEGUROS	Q 3,500.00	Q 3,500.00	Q 3,500.00	Q 3,000.00
	PLAN DE RETIRO	Q 10,000.00	Q 10,000.00	Q 10,000.00	Q 10,000.00
	GASTOS MÉDICOS	Q 12,000.00	Q 12,000.00	Q 12,000.00	Q 12,000.00
(-)	RENTAS EXENTAS				
	BONO 14 Y AGUINALDO	Q 25,000.00	Q 29,167.00	Q 29,167.00	Q 29,167.00
	TOTAL DE DEDUCCIONES	Q 81,745.00	Q 87,844.00	Q 99,844.00	Q 99,344.00
	RENDA IMPONIBLE	Q 96,255.00	Q 134,323.00	Q 122,323.00	Q 122,823.00
	ISR DETERMINADO	Q 16,001.00	Q 23,614.60	Q 21,214.60	Q 21,314.60
(-)	CREDITO IVA PROYECTADO (50%)	Q 10,680.00	Q 13,480.00	Q 13,480.00	Q 10,000.00
	CREDITO IVA REAL				
	ISR NETO A PAGAR	Q 5,321.00	Q 10,134.60	Q 7,734.60	Q 11,314.60
(-)	RETENCIONES EFECTUADAS		Q 1,330.00	Q 7,197.00	Q 7,734.00
	ISR POR RETENER O ISR RETENIDO EN EXCESO	Q 5,321.00	Q 8,804.60	Q 537.60	Q 3,580.60
	MESES RESTANTES	12	9	3	
	RETENCIÓN MENSUAL	Q 443.42	Q 978.29	Q 179.20	Q 1,193.53

Δ / Σ

√ = Datos proporcionados por la Institución

Δ / Σ = Cálculos y sumas verificadas

- En el caso que el empleado inicia su relación laboral en fecha intermedia (del 01 de mayo de 2010) del período impositivo y no ha laborado antes. Se elabora la proyección del Impuesto Sobre la Renta, de los meses a laborar hasta el 31 de diciembre del 2010.

	PT:	Z-8
HP:	JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:		Fecha:

CUADRO 11
DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR-
SAT-1101

DATOS PROYECTADOS DEL 01 DE MAYO AL 31-12-2010 POR INICIO DE RELACIÓN LABORAL

	DESCRIPCIÓN	PROYECCIÓN 2010
	RENDA NETA	
	INGRESOS (Q. 10,000.00 * 8)	Q 80,000.00
	AGUINALDO	Q 6,667.00
	BONO 14	Q 1,667.00
	RENDA NETA	Q 88,334.00
(-)	DEDUCCIONES	
	DEDUCCIÓN ÚNICA	Q 36,000.00
	CUOTAS DE IGSS	Q 3,864.00
	SEGUROS	Q -
	PLAN DE RETIRO	Q -
	GASTOS MÉDICOS	Q -
(-)	RENTAS EXENTAS	
	BONO 14 Y AGUINALDO	Q 8,334.00
	TOTAL DE DEDUCCIONES	Q 48,198.00
	RENDA IMPONIBLE	Q 40,136.00
	ISR (15%)	Q 6,020.40
(-)	CREDITO IVA PROYECTADO (Q. 88,334 x 12%) x 50%	Q 5,300.04
	ISR DETERMINADO	Q 720.36
	RETENCIÓN MENSUAL (8 MESES)	Q 90.05

Δ / Σ

Δ / Σ = Sumas y cálculos verificados

- En el caso que el empleado inicia su relación laboral en fecha intermedia (del 01 de junio de 2010) del período impositivo y haya tenido un patrono anterior, deberá presentar a su actual patrono, en este caso la Institución Autónoma, la constancia de retención del Impuesto Sobre la Renta –ISR- del patrono anterior y elaborar el cálculo del nuevo impuesto a retener.

HP:	JFGG	Fecha:	01/03/2011
RP:		Fecha:	

CUADRO 12

DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA -ISR- SAT-1101

DATOS PROYECTADOS DEL 01 DE JUNIO AL 31-12-2010 POR INICIO DE RELACIÓN LABORAL Y QUE HAYA TENIDO PATRONO ANTERIOR

	DESCRIPCIÓN	PROYECCIÓN 2010
	RENTA NETA	
	INGRESOS AFECTOS NUEVO PATRONO (Q. 8,000.00 * 7)	Q 56,000.00
	INGRESOS AFECTOS PATRONO ANTERIOR (ENERO A MAYO)	Q 30,000.00
	AGUINALDO	Q 4,667.00
	BONO 14	Q 667.00
	RENTA NETA	Q 91,334.00
(-)	DEDUCCIONES	
	DEDUCCIÓN ÚNICA	Q 36,000.00
	CUOTAS DE IGSS	Q 2,705.00
	SEGUROS	Q 2,500.00
	PLAN DE RETIRO	Q -
	GASTOS MÉDICOS	Q -
(-)	RENTAS EXENTAS	
	BONO 14 Y AGUINALDO	Q 5,334.00
	TOTAL DE DEDUCCIONES	Q 46,539.00
	RENTA IMPONIBLE	Q 44,795.00
	ISR (15%)	Q 6,719.25
(-)	CREDITO IVA PROYECTADO (Q. 56,000 x 12%) x 50%	Q 3,360.00
	ISR DETERMINADO	Q 3,359.25
(-)	RETENCIONES PATRONO ANTERIOR	Q 500.00
	ISR A RETENER	Q 2,859.25
	RETENCIÓN MENSUAL (7 MESES)	Q 408.46

Δ / Σ

Δ / Σ = Sumas y cálculos verificados

- En el caso que la relación laboral termine en fecha intermedia (30 junio de 2010) del período impositivo, el patrono únicamente esta obligado a extender y entregar al empleado que se retira la constancia de retención del impuesto por los periodos mensuales que hayan transcurrido hasta la terminación de la relación laboral. El empleado, deberá liquidar su impuesto con su próximo patrono o directamente con la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

PT:	Z-10
HP: JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:	Fecha:

**CUADRO 13
CONSTANCIA DE RETENCIÓN**

DATOS REALES DEL 01 DE ENERO AL 31-12-2010 Y RETENCIONES EFECTUADAS POR CESE A LA RELACIÓN LABORAL AL 30 DE JUNIO - 2010

	DESCRIPCIÓN	PROYECCIÓN 2010
	RENDA NETA	Q 105,000.00
(-)	DEDUCCIONES	Q 52,300.00
	SEGÚN PROYECCIÓN	
	RENDA IMPONIBLE	Q 52,700.00
	ISR (15%)	Q 7,905.00
	CREDITO IVA PROYECTADO (Q. 105,000 x 12%) x 50%	Q 6,300.00
	ISR A RETENER	Q 1,605.00
(/)	NÚMERO DE MESES PARA EFECTUAR RETENCIÓN	12
	RETENCIÓN ISR MENSUAL	Q 133.75
(X)	MESES EFECTIVAMENTE LABORADOS HASTA LA TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL EN JUNIO 2010	6
	MONTO DE RETENCIONES QUE DEBEN ESTAR CUBIERTAS A LA TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL	Q 802.50

Δ / Σ

Δ / Σ = Sumas y cálculos verificados

Nota: A la fecha de cierre no debe efectuarse ningún ajuste. La boleta de retención deberá emitirse y entregarse dentro de los veinte días hábiles siguientes al último pago mensual por las retenciones que hubieren efectuado a dicha fecha.

4.2.7 Conciliación anual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta –ISR-

Para realizar este ejemplo, se tomará de base datos supuestos, los cuales únicamente servirán de apoyo al lector, a efecto de mostrar los datos que debe utilizar para realizar la conciliación anual.

- Como primer paso se debe completar el formulario SAT No. 1082 (ver cuadro 14).
- Como segundo paso se completará el formulario SAT No. 1142 (ver cuadro 15).
- Y como tercer y último paso se trasladan los datos de los formularios anteriormente mencionados al formulario SAT No. 1072 (ver cuadro 16).

Conclusión: Derivado del caso práctico planteado se determinó que la institución evaluada no incluye en la liquidación final los viáticos no comprobables que le son otorgados a los empleados, cuando realizan comisiones en el interior de la Republica de Guatemala, lo anterior constituye una renta y debe incluirse en la liquidación final. Por otra parte se observó que la conciliación anual de retenciones del Impuesto Sobre la Renta –ISR-, correspondiente al período impositivo del año 2010, contiene errores o irregularidades.

PT:	Z-11
HP: JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:	Fecha:

CUADRO 14

Conciliación Anual de Retenciones practicadas a empleados en Relación de Dependencia

Formulario SAT No. 1082

SAT										
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA										
IMPUESTO SOBRE LA RENTA										
CONCILIACIÓN ANUAL DE RETENCIONES PRACTICADAS A										
EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA										
LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: Guatemala					SAT No. 1082 0372782					
DIA 30 MES 03 AÑO 2011										
NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT) 2 2 9 5 2 9 0 - K		PERÍODO ANUAL A DECLARAR						ADMINISTRACIÓN		
		DIA		MES		AÑO				
DEL		01		01		2010				
AL		31		12		2010				
NOMBRES Y APELLIDOS CONFEDERACIÓN DEPORTIVA AUTÓNOMA DE CHINAUTLA										
NÚMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA 7MA AVENIDA			NÚMERO (CASA) 7-31	APARTAMENTO	ZONA 01		COLONIA O BARRIO EL NARANJITO		DEPARTAMENTO GUATEMALA	
MUNICIPIO GUATEMALA				FAX	APARTADO POSTAL			CORREO ELECTRONICO		
N.I.T.	CONTRIBUYENTE APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS			A/B	(1) RENTA NETA	(2) RENTA IMPONIBLE	(3) IMPUESTO DETERMINADO	(4) CRÉDITO IVA SEGÚN PLANILLA	(5) RETENCIONES ESTE PERÍODO	(6) AJUSTE A RETENCIONES (+) (-)
199127-2	GUZMAN PAZ ELISA VIRGINIA			A	Q. 150,000.00	Q. 65,914.20	Q. 9,932.84	Q. 9,932.84	Q. 1,732.54	-Q. 1,732.54
764758-1	LOPEZ DE DIONICIO GLORIA AZUCENA			A	Q. 182,000.00	Q. 87,463.04	Q. 14,243.04	Q. 12,000.00	Q. 5,323.04	-Q. 3,080.00
123455-0	GONZALEZ ORTIZ JUAN JOSÉ			A	Q. 175,000.00	Q. 104,258.00	Q. 17,501.00	Q. 5,057.14	Q. 7,601.00	Q. 4,842.86
678589-8	RIVERA CASTILLO VÍCTOR ALEJANDRO			A	Q. 77,000.00	Q. 26,812.00	Q. 4,021.83	Q. 3,214.28	Q. -	Q. 807.55
654778-1	MOTERROSO SOLARES JULIO ESTEBAN			B	Q. 58,827.48	Q. 41,966.33	Q. 4,138.97	Q. -	Q. 4,138.97	Q. -
TOTAL					Q. 642,827.48	Q. 326,413.57	Q. 49,837.68	Q. 30,204.26	Q. 18,795.55	Q. 837.87
FIRMA			NIT DE QUIEN FIRMA SI NO ES EL TITULAR				SELLO DE RECEPCIÓN SAT			
			CALIDAD DE QUE SE ACTUA : Rep. Legal							
NOMBRE										

REF. P/T

Z-13
Z-13
Z-13
Z-13

Δ / Σ

Z-13

Δ / Σ = Sumas y cálculos verificados

PT:	Z-13
HP: JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:	Fecha:

CUADRO 16

Declaración Jurada anual de Conciliación de Retenciones, efectuadas a empleados en Relación de Dependencia, Formulario SAT No. 1072

SAT		SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA				
		IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
DECLARACIÓN JURADA ANUAL DE CONCILIACIÓN DE RETENCIONES, EFECTUADAS A EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA						
LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: Guatemala DIA 30 MES 03 AÑO 2011				SAT No. 1072 0372782		
NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT) 2 2 9 5 2 9 0 - K		PERÍODO ANUAL A DECLARAR DIA MES AÑO DEL 01 01 2010 AL 31 12 2010		ADMINISTRACIÓN		
NOMBRES Y APELLIDOS CONFEDERACIÓN DEPORTIVA AUTÓNOMA DE CHINAUTLA						
NÚMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA 7MA AVENIDA		NÚMERO (CASA) 7-31	APARTAMENTO	ZONA 01	COLONIA O BARRIO EL NARANJITO	
MUNICIPIO GUATEMALA		FAX	APARTADO POSTAL	CORREO ELECTRONICO		
DETALLE MENSUAL DE RETENCIONES						
CUADRO "A" PERÍODO ANTERIOR			PERÍODO ACTUAL			
	DEVOLUCIONES	RETENCIONES	RETENCIONES	TOTAL	No. FORMULARIO SAT 1082	
ENERO			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234567	
FEBRERO	3000		Q. 1,570.48	Q. -	1234568	
MARZO	1200		Q. 1,570.48	Q. -	1234569	
ABRIL			Q. 1,570.48	Q. 511.44	1234570	
MAYO			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234571	
JUNIO			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234572	
JULIO			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234573	
AGOSTO			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234574	
SEPTIEMBRE			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234575	
OCTUBRE			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234576	
NOVIEMBRE			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234577	
DICIEMBRE			Q. 1,570.48	Q. 1,570.48	1234578	
TOTALES	4200	Q. -	Q. 18,845.76	Q. 14,645.76		
DETALLE DE LA CONCILIACIÓN						
CUADRO "B"						
	1 IMPUESTO DETERMINADO SEGÚN ART. 43 (TOTAL COLUMNA 3 SAT-1082)				17	Q. 49,837.68
	2 (-) CRÉDITO IVA SEGÚN PLANILLAS (TOTAL COLUMNA 4 SAT-1082)				18	Q. 30,204.26
	3 IMPUESTO NETO (CASILLA 17 - 18)				19	Q. 19,633.42
	4 TOTAL DE RETENCIONES PERÍODO ACTUAL (TOTAL COLUMNA 5 SAT-1082)				20	Q. 18,795.55
	5 DEVOLUCIONES EFECTUADAS EN ENERO Y FEBRERO				21	Q. 4,812.54
	6 PAGOS POSTERIORES A JUNIO				22	Q. 5,650.41
	7 AJUSTE NETO A RETENCIONES (TOTAL COLUMNA 6 SAT-1082)				23	Q. 837.87
	8 TOTAL LINEA 4 MENOS LINEA 7 (DEBE SER IGUAL AL TOTAL CASILLA 19)				24	Q. 19,633.42
CASILLAS EXCLUSIVAS EN EL CASO DE SER RECTIFICACIÓN						
No. DE DECLARACIÓN QUE SE RECTIFICA				25	POR RECTIFICACIÓN O PRESENTACIÓN EXTEMPORANEA DEBE ACUDIR PRIMERO A UNA OFICINA DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE.	
PRESENTACIÓN EXTEMPORANEA						
(+) MULTA				26		
(-) TOTAL A PAGAR				27		
FIRMA		BRANCO				
FIRMA DECLARANTE O REPRESENTANTE LEGAL						

√ = Datos proporcionados por la Institución verificados

/ Δ = Traslado de la información y cálculos verificados

Nota: La Conciliación Anual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, debe presentarse ante la Superintendencia de Administración Tributaria, a más tardar el 31 de marzo del siguiente año, finalizado el período impositivo.

4.3 CASO PRÁCTICO No. 2

Procedimientos que pueden ser utilizados en una Institución Autónoma para elaborar el cálculo de prestaciones laborales.

4.3.1 Disposiciones Generales

- Objetivo

Velar para que los servidores de la Institución, al terminar su relación laboral, obtengan el pago de prestaciones económico-sociales que les correspondan, de acuerdo a lo establecido, en el Código de Trabajo o en su defecto por su autonomía, a lo que establecen sus reglamentos internos de trabajo.

- Normas

Los servidores o trabajadores de una Institución, al término de su relación laboral, cualquiera que sea su naturaleza, duración o cargo que desempeñen, percibirán una prestación equivalente a un mes de salario por cada año de trabajo continuo, sin exceder del monto a lo establecido (en años) en el reglamento interno de trabajo.

En una institución autónoma de acuerdo a su reglamento interno de trabajo, la prestación laboral no la percibirá el servidor que sea despedido por causas de grave falta al servicio así calificada.

4.3.2 Documentación Requerida

Según lo investigado para proceder a elaborar el procedimiento que debe utilizar una Institución Autónoma relacionado a las prestaciones, debe tener presente la documentación siguiente:

- Acuerdo emitido, firmado y autorizado por las máximas autoridades de la Institución, en donde acuerdan aceptar la renuncia al cargo que venía desempeñando el servidor, autorizando el pago de sus prestaciones laborales que le corresponden.
- Acta de entrega del último cargo que desempeño, firmado por el Director, Jefe, Delegado Etc. de la dependencia, en donde laboró, verificando el día y la hora entrega de los bienes que tenía a su cargo.
- Constancia de deudores, documento que servirá para hacer constar que el trabajador oportunamente no tiene pendiente de entrega algún bien a su cargo. Caso contrario se anotará y se describirá lo pendiente y será descontado mediante un oficio del interesado, aceptando el descuento en la prestación laboral pendiente.
- Si el trabajador presentara su renuncia intermedio o al final de un año después de haber laborado tiempo extraordinario se procederá a lo siguiente:
 - Solicitar reporte de tiempo extraordinario, al jefe de contabilidad por medio de un oficio.
 - Este procedimiento se realizará debido a que para el cálculo de la prestación laboral, se consideran 12 meses en forma regresiva a partir de cuando renunció el servidor o trabajador, para incluir el tiempo extraordinario al cálculo de prestación laboral, dato que también será utilizado en el cálculo de vacaciones.
- Así también se adjunta un documento llamado relación laboral.

		PT:	X-1
HP:	JFGG	Fecha:	01/03/2011
RP:		Fecha:	

4.3.3 Procedimiento

La Confederación Deportiva Autónoma de Chinautla, despidió al Señor Juan Luis Guerra Guimaraes y para calcular las prestaciones laborales presenta la información siguiente:

Puesto: Subjefe de Contabilidad
 Número de Cédula: Orden A-01 Registro 975,168
 Lugar de extensión: Guatemala, Guatemala
 Tiempo de laborar en la empresa: 9 años y 5 meses
 Fecha de despido: 4 de enero del año 2010
 Vacaciones pendientes de gozar: 1 período completo y proporcional de otro.

Nota: El Reglamento de relaciones laborales de la institución establecen para el período vacacional el beneficio siguiente:

Laborado de 1 a 4 años 20 días hábiles de vacaciones
 Laborado de 5 a 9 años 25 días hábiles de vacaciones y
 Laborado de 10 años en adelante 30 días hábiles de vacaciones.

Los sueldos y salarios devengados en el último año son los siguientes:

LIQUIDACIÓN

MESES	AÑO	SALARIOS	TIEMPO EXTRA	TOTAL	REF. P/T
DEL 04 AL 31 DE ENERO	2009	Q 7,403.23		Q 7,403.23	
FEBRERO	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00	
MARZO	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00	
ABRIL	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00	
MAYO	2009	Q 8,500.00	Q 3,279.80	Q 11,779.80	
JUNIO	2009	Q 8,500.00	Q 3,551.19	Q 12,051.19	
JULIO	2009	Q 8,500.00	Q 7,117.42	Q 15,617.42	
AGOSTO	2009	Q 8,500.00	Q 1,273.17	Q 9,773.17	
SEPTIEMBRE	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00	
OCTUBRE	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00	
NOVIEMBRE	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00	
DICIEMBRE	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00	
DEL 01 AL 04 DE ENERO	2010	Q 1,096.77		Q 1,096.77	
TOTALES		Q 102,000.00	Q 15,221.58	Q 117,221.58	X-4

HP:	JFGG	Fecha:	01/03/2011
RP:		Fecha:	
		PT:	X-2

Determinación de Indemnización por año:

MESES	AÑO	SALARIOS	TIEMPO EXTRA	TOTAL
DEL 05 AL 31 DE JULIO	2009	Q 7,403.23	Q 7,117.42	Q 14,520.65
AGOSTO	2009	Q 8,500.00	Q 1,273.17	Q 9,773.17
SEPTIEMBRE	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00
OCTUBRE	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00
NOVIEMBRE	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00
DICIEMBRE	2009	Q 8,500.00		Q 8,500.00
DEL 01 AL 04 DE ENERO	2010	Q 1,096.77		Q 1,096.77
TOTALES		Q 51,000.00	Q 8,390.59	Q 59,390.59

Δ / Σ

Sueldo Ordinario los últimos 6 meses	Q 51,000.00
Sueldo Extraordinario los últimos 6 meses	Q 8,390.59
* Aguinaldo correspondiente a 6 meses	Q 4,250.00
* Bono 14 correspondiente a 6 meses	Q 4,250.00
Total devengado en 6 meses	Q 67,890.59
	/ 6
Promedio mensual	Q 11,315.10

Δ / Σ

A = Sin ventajas económicas

B = Con ventajas económicas (30%)

	A	B	REF. P/T
Promedio mensual	Q 11,315.10	Q 11,315.10	
(+) Ventajas Económicas 30%		Q 3,394.53	
Total de Indemnización por año	Q 11,315.10	Q 14,709.63	X-3

$\Delta /$

Δ / Σ = Sumas y cálculos verificados.

* La institución autónoma evaluada no cumple con este aspecto legal.

PT:	X-4
HP: JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:	Fecha:

Cálculo de Vacaciones

Tiempo laborado: 9 años 5 meses

Vacaciones gozadas: 8 años

Vacaciones pendientes: Período 2008-2009 del 05/08/2008 al 04/08/2009
Período 2009-2010 del 05/08/2009 al 04/01/2010

Días a pagar: 1 año y 153 días

Cálculo:

		Período 2008-2009 del 05/08/2008 al 04/08/2009			
REF. P/T	Total salario ordinario y extra último año	/ Días del año	X Días de vacaciones		
X-1	Q 117,221.58	365	30	=	Q 9,634.65
		Período 2009-2010 del 05/08/2009 al 04/01/2010			
REF. P/T	Total salario ordinario y extra último año	/ Días del año	X Días de vacaciones	X Días laborados	/ Días del año
X-1	Q 117,221.58	365	30	153	365
				=	Q 4,038.63
TOTAL A PAGAR POR VACACIONES					<u>Q 13,673.28</u>

Nota: De acuerdo al Reglamento de relaciones laborales de la institución le corresponden 30 días hábiles de vacaciones.

REF. P/T	RESUMEN	SIN VENTAJAS ECONÓMICAS	CON VENTAJAS ECONÓMICAS	REF. P/T
X-3	INDEMNIZACIÓN	Q 106,550.52	Q 138,515.66	X-5
X-3	AGUINALDO	Q 93.15	Q 93.15	X-5
X-3	BONO 14	Q 4,341.40	Q 4,341.40	X-5
	VACACIONES	Q 13,673.28	Q 13,673.28	X-5
	TOTAL	Q 124,658.36	Q 156,623.50	

Δ /

Conclusión: Se determinó que para el cálculo de las prestaciones laborales, la institución autónoma evaluada, no cumple con lo siguiente: "Se establece que para el cálculo de indemnización a que se refiere el artículo 82 del Código de Trabajo, se debe tomar en cuenta el monto del aguinaldo y de la bonificación anual devengado por el trabajador de que se trate, en la proporción correspondiente a seis meses de servicios, o por el tiempo trabajado si los servicios no llegaren a seis meses".

Δ / Σ = Sumas y cálculos verificados

	PT:	X-5
HP:	JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:		Fecha:

FINIQUITO LABORAL

Yo, **JUAN LUIS GUERRA GUIMARAES**, que me identifico con Cédula de Vecindad número de orden A guión uno, registro número novecientos setenta y cinco mil, ciento sesenta y ocho (A-01 975,168), extendida en la municipalidad de Guatemala, departamento de Guatemala. Recibí de la Confederación Deportiva Autónoma de Chinautla, por concepto de mis prestaciones laborales hasta el cuatro de enero del año 2010, lo que a continuación se detalla:

INDEMNIZACIÓN	Q	138,515.66
AGUINALDO	Q	93.15
BONO 14	Q	4,341.40
VACACIONES	Q	13,673.28
TOTAL	Q	156,623.50

Con la liquidación anterior, hago constar que he recibido a mi entera satisfacción todas mis prestaciones laborales correspondientes hasta el cuatro de enero del año 2010, con el cheque número 2211177, de fecha seis de enero del año 2010, del Banco de Desarrollo Rural, S. A. y extendiendo a favor del Tribunal Constituyente JF, el más completo finiquito, para que sirva de constancia legal de que las prestaciones me fueron pagadas de acuerdo a la ley, reglamento de relaciones laborales de la institución, por lo tanto no tengo, ninguna reclamación judicial ni extrajudicial por este concepto. Guatemala ocho de enero del año 2010.

F. _____
 Juan Luis Guerra Guimaraes

AUTENTICA

En la ciudad de Guatemala, el ocho de enero del año 2010, como Notario DOY FE: de que la firma que calza el presente finiquito laboral a favor de la Confederación Deportiva Autónoma de Chinautla, es autentica, por haber sido puesta el día de hoy en mi presencia por el señor JUAN LUIS GUERRA GUIMARAES, quien por no ser de mi anterior conocimiento, se identifica con Cédula de Vecindad número de orden A guión uno, registro numero novecientos setenta y cinco mil, ciento sesenta y ocho (A-01 975,168), extendida en la municipalidad de Guatemala, departamento de Guatemala, quien nuevamente firma la presente acta de legalización de firma junto con el notario autorizante.

ANTE MÍ:

F. _____
 Juan Luis Guerra Guimaraes

Firma y sello del Notario.

	PT:	Z-14
HP:	JFGG	Fecha: 01/03/2011
RP:		Fecha:

Cédula de marcas de Auditoría

\surd = Datos proporcionados por la institución verificados

Σ = Sumas verificadas

Δ = Cálculos verificados

Δ / Σ = Cálculos y sumas verificadas

$\# / \Delta$ = Traslado de la información y cálculos verificados

CONCLUSIONES

1. Las Instituciones Autónomas son independientes y de servicio público; dentro de sus principales características esta la implementación y aprobación de sus reglamentos y leyes orgánicas; funcionan con su propio presupuesto, recurso que es otorgado en un porcentaje por el Estado. Son agentes retenedores y por la relación que se establece mediante el vínculo jurídico (contrato de trabajo) en donde una persona (trabajador), queda obligada a prestar a otra (patrono) sus servicios personales a cambio de una retribución, debe ser responsable con las obligaciones tributarias (-ISR- empleados en relación de dependencia) y laborales (prestaciones laborales) que debe cumplir, y en virtud de lo anterior estas instituciones deben requerir los servicios de un Contador Público y Auditor como asesor, con la experiencia y conocimiento en el ramo tributario y laboral, para que la institución cumpla de manera satisfactoria con las normas, leyes y reglamentos vigentes que a estos procesos que les son aplicables.
2. La Institución Autónoma evaluada no realiza evaluaciones de desempeño del personal que integra el Departamento de Recursos Humanos, así tampoco estima dentro de su presupuesto planes de capacitación para mitigar dichas deficiencias, lo que evidencia desconocimientos tributarios y laborales, aunado a la falta de manuales de procedimientos actualizados y la inexistente evaluación de la estructura y ambiente de control interno; debilidades que son el causal de errores e irregularidades en los procesos y cálculos que realiza el personal de la institución.
3. Derivado de las deficiencias detectadas, por el Contador Público y Auditor en los procedimientos de operación y cálculos tributarios (ISR de empleados en relación de dependencia) y laborales (prestaciones laborales) que realiza el personal del Departamento de Recursos Humanos, la institución incurre en riesgos financieros, así también puede ser objeto de sanciones o multas por parte de los entes fiscalizadores y de control.

RECOMENDACIONES

1. Las Instituciones Autónomas por la ventaja de independencia y el derecho que tiene para emitir y reformar sus propias leyes orgánicas, normas y reglamentos internos, pueden incluir como objetivo específico la revisión constante de los procesos, velando porque se encuentren actualizados y aprobados; para lo cual deben contratar los servicios de un Contador Público y Auditor, profesional que dentro de la propuesta de servicios debe incluir la supervisión y revisión de los procesos que realiza el recurso humano del área a evaluar, con el propósito de asesorar de forma efectiva las actividades de la institución para recomendar, mejorar y cambiar los procesos de manera concreta y oportuna.
2. La Institución Autónoma dentro de su presupuesto anual (Plan Operativo Anual) debe incluir un plan de formación, principalmente que incluya la capacitación en aspectos tributarios y laborales para el personal que integra el Departamento de Recursos Humanos, inversión que se estimará como método preventivo y de apoyo a la actualización y aprobación de los manuales de procedimientos; así también se debe evaluar la estructura y ambiente de control interno, con el propósito de disminuir el riesgo de errores e irregularidades.
3. La Institución Autónoma evaluada debe corregir las deficiencias detectadas por el Contador Público y Auditor en los cálculos y operaciones que realiza el personal del Departamento de Recursos Humanos (ISR de empleados en relación de dependencia y prestaciones laborales), para evitar ser objeto de sanciones o multas por parte de los entes fiscalizadores y de control.

BIBLIOGRAFÍA

1. Cabanellas Guillermo. “Derecho Administrativo y Jurídico”. México, Tercera Edición, México. Páginas 1 a la 75.
2. Cabanellas Guillermo. “Derecho Administrativo y Jurídico”. México, Cuarta Edición, México. Pág. 1 a la 135.
3. Chicas Hernandez, Raúl Antonio. “Apuntes de Derecho Tributario y la Legislación Fiscal”. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. 2000. Páginas 1-283.
4. Congreso de la República de Guatemala, “Código de Trabajo de Guatemala”, Decreto No. 1441, Guatemala: Editorial Serviprensa S.A. Páginas 1-200.
5. Congreso de la República de Guatemala, “Código Tributario y sus Reformas” Decreto 6-91. Guatemala 1,991. 79 páginas
6. Congreso de la República de Guatemala “Constitución Política de la República de Guatemala”, año 1985.
7. Congreso de la República de Guatemala “Ley de Clases Pasivas del Estado” Decreto 63-88, año 1988.
8. Congreso de la República de Guatemala, “Ley del Aguinaldo para trabajadores del Estado” Decreto 74-78.
9. Congreso de la República de Guatemala, “Ley de Bonificación Anual para los Trabajadores del Sector Público y Privado”. Decreto No. 42-92.
10. Congreso de la República de Guatemala, “Ley de Contrataciones del Estado”, Decreto No. 57-92.

11. Congreso de la República de Guatemala, “Ley Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos”, Decreto 89-2002.
12. Congreso de la República de Guatemala, “Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas”, Decreto 31-2002.
13. Congreso de la República de Guatemala, “Ley Orgánica del Presupuesto”, Decreto 101-97.
14. Congreso de la República de Guatemala, “Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria”, Decreto No. 1-98.
15. Congreso de la República de Guatemala, “Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los trabajadores del Sector Privado”. Decreto No. 76-78, Guatemala: Editorial Jiménez Ayala Editores 2000, Páginas 135-137.
16. Congreso de la República de Guatemala, “Ley del Impuesto al Valor Agregado” – IVA-, Decreto No. 27-92. y sus Reformas.
17. Congreso de la República de Guatemala, “Ley del Impuesto Sobre la Renta” –ISR – y su Reglamento, Decreto No. 26-92 y Acuerdo Gubernativo 206-2004, respectivamente.
18. Edvinson Leif y Michael S. Malone, “El Capital Intelectual”. Colombia; grupo Editorial Norma. 1,998, Páginas 1 a la 205.
19. Instituto Guatemalteco de Seguridad Social “Reglamento de Inscripción de Patronos en el Régimen de Seguridad Social”, Acuerdo Número 1123 de la Junta Directiva, páginas de la 1 a la 3.
20. Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, “Reglamento de Prestaciones en Dinero”, Acuerdo Número 468, páginas de la 1 a la 20.

21. Instituto Guatemalteco de Seguridad Social “Reglamento Sobre Protección Relativa a Accidentes”, Acuerdo Número 1002 de La Junta Directiva
22. Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, “Reglamento Sobre Protección Relativa a Enfermedad y Maternidad”, Acuerdo número 410, La Junta Directiva, páginas de la 1 a la 15.
23. Instituto Guatemalteco de Seguridad Social “Reglamento Sobre Recaudación de Contribuciones al Régimen de Seguridad Social”, Acuerdo Número 1118 de la Junta Directiva, páginas de la 1 a la 5.
24. Rodríguez Lobato, Raúl. “Derecho Fiscal”, Harla, S.A. de C.V. 1983. Mexico. Páginas 1-120.
25. Universidad de San Carlos de Guatemala. “La Autonomía Universitaria”, Discursos y textos varios. Guatemala, Editorial Universitaria 1999. Pág. 1 a la 122.
26. Villegas Héctor B. “Derecho Administrativo”, México, Segunda Edición. Pág. 1 a la 150.
27. Ziegler K. Auditoría Moderna, Editorial CECSA, México 2007, 468 páginas
28. www.congreso.gob.gt
29. www.sat.gob.gt
30. www.minfin.gob.gt