

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR TRIBUTARIO DEL  
RÉGIMEN DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA TIPIFICADO  
EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA EMPRESA  
COMERCIAL IMPORTADORA DE ACCESORIOS PARA BAÑO Y COCINA”**

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

**EVELIN LISSETH RAMÍREZ ALVAREZ**

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

**CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

**LICENCIADA**

Guatemala, abril de 2013

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

<b>Decano:</b>	Lic. José Rolando Secaida Morales
<b>Secretario:</b>	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
<b>Vocal Primero:</b>	Lic. M.Sc. Albaro Joel Girón Barahona
<b>Vocal Segundo:</b>	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
<b>Vocal Tercero:</b>	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
<b>Vocal Cuarto:</b>	P. C. Oliver Augusto Carrera Leal
<b>Vocal Quinto:</b>	P. C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

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

<b>Área Matemática - Estadística</b>	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
<b>Área de Contabilidad</b>	Lic. Gaspar Humberto López Jiménez
<b>Área de Auditoría</b>	Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulín

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

<b>Presidente:</b>	Lic. Hugo Vidal Requena Beltetón
<b>Secretario:</b>	Lic. Carlos Roberto Mauricio García
<b>Examinador:</b>	Lic. Víctor Manuel Díaz Ortega

Guatemala, 14 de agosto de 2012

**Lic. José Rolando Secaida Morales**  
**Decano de la Facultad de Ciencias Económicas**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**  
**Su despacho**  
**Ciudad**

Estimado señor decano:

Por este medio me permito informar a usted, que he concluido la revisión del trabajo de tesis denominado: "EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR TRIBUTARIO DEL RÉGIMEN DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA TIPIFICADO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA DE ACCESORIOS PARA BAÑO Y COCINA"; que debería desarrollar la estudiante EVELIN LISSETH RAMÍREZ ALVAREZ, para lo cual fui designado en nombramiento de esta Decanatura el 14 de enero de 2011.

Asimismo, manifiesto al señor Decano que el trabajo de tesis antes descrito, llena los requisitos técnicos y académicos suficientes que permiten, en mi opinión se acepte para una discusión en el examen privado de tesis, como para el proceso de evaluación final que posee esta casa de estudios, previo a conferir el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciada, a la estudiante EVELIN LISSETH RAMÍREZ ALVAREZ.

Sin otro particular, es grato suscribirme en la plena disposición en ampliar cualquier duda al respecto del señor Decano.

Atentamente,



Lic. Jorge Enrique Dávila Martínez  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 5116



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
SEIS DE MARZO DE DOS MIL TRECE.

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 2-2013 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 11 de febrero de 2013, se conoció el Acta AUDITORÍA 296-2012 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 25 de octubre de 2012 y el trabajo de Tesis denominado: "EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR TRIBUTARIO DEL RÉGIMEN DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA TIPIFICADO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA DE ACCESORIOS PARA BAÑO Y COCINA", que para su graduación profesional presentó la estudiante EVELIN LISSETH RAMÍREZ ALVAREZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES  
DECANO

Smp.



## **DEDICATORIA**

**A: DIOS**

Por darme su amor, sabiduría y fortaleza a lo largo de mi vida.

**MI MADRE**

María Esperanza Álvarez Monzón, por su amor incondicional, paciencia y sabios consejos.

**MIS HERMANAS Y CUÑADOS**

Delmi, Edna y Nancy, José, Christian y Erick por apoyarme en todo momento.

**MIS SOBRINOS**

Sofía, Eduardo, Camila y Javier, por llenar mi vida de alegría.

**MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS**

Por su apoyo, amistad y cariño.

**MI ASESOR**

Lic. MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez, mi más sincero agradecimiento por su apoyo profesional en la elaboración de esta tesis.

**La Escuela de Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.**

**Todas las personas que de una u otra forma colaboraron para mi desarrollo académico y profesional.**

## ÍNDICE

### INTRODUCCIÓN

Pág.  
i

### CAPÍTULO I EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA DE ACCESORIOS PARA BAÑO Y COCINA

1.1	Definición de empresa según varios autores	1
1.1.1	La empresa comercial	3
1.1.2	Naturaleza de la empresa	4
1.1.3	Finalidades económicas y sociales de la empresa	4
1.2	Clasificación de las empresas	5
1.3	Elementos que la componen	8

### CAPÍTULO II ASPECTOS LEGALES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1	Relación Jurídico Tributaria	9
2.2	Elementos de la Relación Jurídico Tributaria	12
2.2.1	Sujeto activo	12
2.2.2	Sujeto Pasivo	12
2.2.2.1	Sujeto pasivo de derecho y de hecho	12
2.2.2.2	Obligaciones de los sujetos pasivos	17
2.2.3	Hecho imponible	17
2.2.4	Objetivo impositivo	21
2.2.5	Base imponible	21
2.2.6	Elemento cuantificante	22
2.2.7	Elemento temporal	24
2.2.8	Exenciones y beneficios tributarios	24
2.2.9	Sanciones	28
2.3	Sistemas de impuestos reales o cedulares	31

2.4	Ley del Impuesto Sobre la Renta	32
2.4.1	Regímenes del Impuesto Sobre Renta	33
2.4.2	Régimen de empleados en relación de dependencia	34
2.4.2.1	Renta neta	35
2.4.2.2	Deducciones	37
2.4.2.3	Renta Imponible	50
2.4.2.4	Tipo impositivo	52
2.4.2.5	Crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta	52
2.4.2.6	Obligaciones del Agente de retención del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia	58
2.4.2.7	Obligaciones de los empleados en relación de dependencia	65
2.4.2.8	Empleados en relación de dependencia no domiciliados (expatriados)	67
2.5	Disposiciones Legales para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando Decreto 4-2012	71
2.6	Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012	73

### **CAPÍTULO III EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR TRIBUTARIO**

3.1	Descripción del Contador Público y Auditor	95
3.2	El Contador Público y Auditor como asesor tributario	95
3.3	Responsabilidad del Auditor (La propuesta de servicios y el alcance)	98
3.3.1	Etapa previa a la contratación	98
3.3.2	Definición de los términos del trabajo	99
3.3.3	La propuesta de servicios	100
3.3.4	Demandas en contra de auditores por mala práctica	101
3.3.5	Responsabilidad de la administración por cumplimiento de las Leyes	103
3.4	Fase de planeación	104

3.4.1	Responsabilidad de la planeación	106
3.4.2	Normas y procedimientos de la planeación	106
3.4.3	Programas de auditoría	108
3.4.3.1	Tipos de programas	109
3.4.3.2	Ventajas de los programas de auditoría	109
3.5	Fase de Ejecución	110
3.5.1	Procedimientos de auditoría	110
3.5.1.1	Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de Auditoría	111
3.5.2	Técnicas de auditoría	113
3.5.3	Supervisión	114
3.6	El Informe	115
3.7	El Código de Ética	116
3.8	Otras regulaciones aplicables al Contador Público y Auditor	121
3.8.1	Código Civil, Decreto número 106	121
3.8.2	Código Penal, Decreto número 17-73	123

## **CAPÍTULO IV**

### **EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR TRIBUTARIO DEL RÉGIMEN DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA TIPIFICADO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA DE ACCESORIOS PARA BAÑO Y COCINA (CASO PRÁCTICO)**

	Introducción del caso práctico	124
4.1	Generalidades de la compañía sujeta a revisión	125
4.1.1	Información obtenida	125
4.2	Documentación del trabajo	129
	Conclusiones	187
	Recomendaciones	188
	Bibliografía	190



## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis denominado **“El Contador Público y Auditor como asesor tributario del régimen de empleados en relación de dependencia tipificado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en una empresa comercial importadora de accesorios para baño y cocina”**, pretende dar a conocer la importancia de la asesoría tributaria por un profesional calificado, como lo es Contador Público y Auditor y las implicaciones de no contar con las mismas.

Su objetivo también es ser un documento de consulta a los interesados en futuras investigaciones y especialmente va dirigido a los empresarios para que en primera instancia conozcan de la normativa que les es aplicable y especialmente de los beneficios que puede tener contar oportunamente con la asesoría que proteja su patrimonio y el funcionamiento de su actividad económica.

En esencia la presente investigación busca principalmente ser un material de apoyo, para las empresas que actúan como agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta, derivado de los servicios prestados por los empleados en relación de dependencia; si bien la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento regula las obligaciones atribuidas al agente de retención; se ha determinado que no existe suficiente claridad en la normativa, ni en los procedimientos para que los contribuyente lo puedan atender sin quedar con contingencias fiscales.

Entendiendo que los temas impositivos tienen dificultad para su comprensión esta investigación se presenta al lector con el ordenamiento siguiente:

El Capítulo I, contiene una breve introducción al conocimiento general de la empresa específica objeto de investigación y orienta la exposición en actividad económica con sus acciones mercantiles de importar, exportar, distribuir y vender grifería, válvulas y accesorios para baño y cocina. Asimismo hace extensiva las

descripciones generales sobre las empresas, finalidades económicas y sociales y clasificación y diversidad que se presentan en el mercado nacional.

En el Capítulo II se incluye las definiciones sobre aspectos doctrinales tributarios, dentro de los cuales se mencionan por su importancia los elementos de la relación jurídico tributaria siguientes: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, objeto impositivo, base imponible, elemento cuantificante, elemento temporal, exenciones y beneficios tributarios, sanciones, y sistemas de impuestos cedulares. Adicionalmente, se desarrollan los aspectos legales para la aplicación del régimen de empleados en relación de dependencia, regulados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento, referentes para el caso práctico que se presenta en la parte final del trabajo de investigación.

Dado que en el proceso investigativo se empezó analizando el Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero a principios de año se promulgó y cobró vigencia la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, y que tiende a modificar aspectos de la aplicación de retenciones y cuya vigencia es para el 1 de enero de 2013, se incluye el estudio e impacto general sobre dichas reformas aunque vale aclarar que guarda su estructura, situación que puede apreciarse con un análisis comparativo en el capítulo citado.

El Capítulo III, presenta definiciones relacionadas con el Contador Público y Auditor y su campo de acción como asesor tributario, el papel que juega la ética dentro de la profesión y otras responsabilidades que éste posee. También incluye los aspectos a considerar al aceptar un trabajo de naturaleza tributaria, desde la etapa previa a la contratación hasta la entrega del informe.

En el capítulo IV, se representa un análisis fundamentado en el desarrollo de un caso práctico, tomando en consideración los aspectos de aplicar la normativa legal vigente y procedimientos y técnicas de auditoría en el ámbito tributario. Para su presentación se parte indicando los beneficios de la asesoría permanente y el

cumplimiento tributario, la planeación de la revisión fiscal, las generalidades de la empresa objeto de estudio, el desarrollo de los programas y documentación del trabajo, y siempre considerando los aspectos y obligaciones formales para finalizar con la presentación del informe.

Como producto final de la investigación se presentan las conclusiones y recomendaciones las cuales tienen el propósito de ser referentes para los distintos destinatarios del trabajo realizado.

## **CAPÍTULO I**

### **EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA DE ACCESORIOS PARA BAÑO Y COCINA**

La empresa no solo es un instrumento que impulsa la actividad económica, sino también un responsable social, por lo que al ser objeto de estudio, se le puede o no tipificar la responsabilidad dentro de otras obligaciones, la de efectuar las retenciones del Impuesto Sobre la Renta a sus empleados. Ante esa competencia debe observarse el alcance de lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las sanciones que le son aplicables, en vista de su responsabilidad debe cumplir con las obligaciones atribuidas al contribuyente, es decir retener una parte o la totalidad del impuesto y pagarlo a la Administración Tributaria en su calidad de agente de retención.

Las empresas que actúan como agentes de retención, son aquellas personas individuales o jurídicas que al cumplir los requisitos establecidos por la ley, les corresponde retener el Impuesto Sobre la Renta cuando paguen a personas domiciliadas o no domiciliadas en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por los servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Las generalidades indicadas en este trabajo se inician con las definiciones siguientes:

#### **1.1 Definición de empresa según varios autores**

Julio García y Cristóbal Casanueva, autores del libro "Prácticas de la Gestión Empresarial", definen la empresa como una "entidad que mediante la organización de elementos humanos, materiales, técnicos y financieros proporciona bienes o servicios a cambio de un precio que le permite la reposición de los recursos empleados y la consecución de unos objetivos determinados". (44:01)

Para Simón Andrade, autor del libro "Diccionario de Economía", la empresa es "aquella entidad formada con un capital social, y que aparte del propio trabajo de su promotor puede contratar a un cierto número de trabajadores. Su propósito lucrativo se traduce en actividades industriales y mercantiles, o prestación de servicios". (44:01)

En síntesis, y teniendo en cuenta las anteriores definiciones, se comenta que la empresa resulta ser:

Una entidad conformada por elementos tales como personas, bienes materiales y capacidades técnicas y financieras; todo lo cual le permite dedicarse a la comercialización, producción y transformación de productos o prestación de servicios para satisfacer necesidades existentes en la sociedad, con la finalidad de obtener una utilidad o beneficio.

**Definición legal:** Tomando en cuenta nuestra legislación, el Código de Comercio de la República de Guatemala, en el artículo 655 señala que: "Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios". (9:Art. 655)

Por otra parte la norma referida también establece lo siguiente:

"Artículo 2. Comerciantes. Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente:

1º. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.

2º. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.

3º. La banca, seguros y fianzas.

4º. Las auxiliares de las anteriores.

Artículo 3. Comerciantes sociales. Las sociedades organizadas bajo forma mercantil tienen la calidad de comerciantes, cualquiera que sea su objeto.

Artículo 10. Sociedades mercantiles. Son sociedades organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes:

- 1º. La sociedad colectiva.
- 2º. La sociedad en comandita simple.
- 3º. La sociedad de responsabilidad limitada
- 4º. La sociedad anónima.
- 5º. La sociedad en comandita por acciones”.

La empresa puede identificarse como:

- Una unidad económica de producción: la empresa produce bienes y servicios.
- Una organización para ganar dinero: su fin principal es la obtención de beneficio.
- Una organización que utiliza trabajo y capital: la empresa proporciona trabajo remunerado y emplea capital. (24:18)

### **1.1.1 La empresa comercial**

La empresa surge para atender las necesidades de la sociedad, creando satisfactores a cambio de una retribución que compensará el riesgo, los esfuerzos y las inversiones de los propietarios.

Una de las cuestiones de carácter social muy importante y polémico a la vez, es el pago de impuestos que debe hacer la empresa al Estado. Los impuestos existen no solamente para el sostenimiento de la administración gubernamental, los servicios públicos, la seguridad social y la realización de obras de infraestructura, sino que son uno de los pocos medios disponibles para la redistribución del ingreso. (45:06)

Por eso, cada una de las decisiones que la empresa toma hoy –instalar una planta, lanzar un nuevo producto, competir, modernizar sus operaciones, importar o exportar– afecta a una multitud de personas que no tienen voz en el mercado clásico, pero que crecientemente crean nuevas condiciones de mercado, a través de presión social o disposiciones legislativas. (45:06)

### **1.1.2 Naturaleza de la empresa**

La naturaleza social de la empresa en la presente investigación se enfoca en entidades que desarrollan su actividad en la intermediación comercial y que conlleva las acciones de importar, exportar, distribuir y vender grifería, válvulas y accesorios para baño y cocina.

La función de esta compañía se orienta a la satisfacción de las necesidades, sin obviar el ofrecer productos modernos y competitivos, además genera trabajo y consecuentemente ingresos que coadyuvan al bienestar socioeconómico y con ello contribuir al sostenimiento de los servicios públicos mediante la tributación de impuestos.

### **1.1.3 Finalidades económicas y sociales de la empresa**

Esencialmente la empresa, es un grupo humano al que unos hombres le aportan capital, otros trabajo y otros dirección, con las finalidades económicas siguientes:

- Económica externa, que es la producción de bienes o servicios para satisfacer necesidades de la sociedad.
- Económica interna, que es la obtención de un valor agregado para remunerar a los integrantes de la empresa. A unos en forma de utilidades o dividendos y a otros en forma de sueldos, salarios y prestaciones.

Las finalidades sociales de la empresa son las siguientes:

- Social externa, que es contribuir al pleno desarrollo de la sociedad, tratando que en su desempeño económico no solamente no se vulneren los valores sociales y personales fundamentales, sino que en lo posible se promuevan.
- Social interna, que es contribuir, en el seno de la empresa, al pleno desarrollo de sus integrantes, tratando de no vulnerar valores humanos fundamentales, sino también promoviéndolos. (45:06)

## 1.2 Clasificación de las empresas

Partiendo que existe una gran cantidad de empresas, también es lógico que exista una gran variedad de las mismas. Por lo que se presenta la clasificación siguiente:

### a) Según la personalidad del propietario:

1. **Privada.** Cuando la empresa es propiedad de particulares. Por ejemplo, una tienda, un supermercado, una ferretería, etc.
2. **Pública.** Su propietario es el Estado o entidades de carácter público. Su actividad no se rige exclusivamente por el principio del beneficio. Por ejemplo, las municipalidades, Banco de Guatemala, Superintendencia de Bancos, etc.
3. **Mixta.** La propiedad está compartida entre el Estado y los particulares. Por ejemplo: Banco de Desarrollo Rural.

### b) Según el número de propietarios

1. **Individual.** Cuando tiene un solo propietario, es decir, su dueño es una persona individual. Por ejemplo: el bar de la esquina de la calle, Bar Martínez, cuyo propietario es Antonio Martínez.



- 2. Societaria.** La sociedad tiene varios propietarios, es decir varias personas se asocian poniendo en común los medios de producción. Por ejemplo Citibank, cuyo nombre completo es Banco Citibank de Guatemala, Sociedad Anónima y que es propiedad de varios socios.

### c) Según los sectores de actividad

Las empresas se clasifican según sea la actividad principal que realiza cada una. Así tenemos los siguientes tipos de empresas:

- 1. Sector primario.** Su actividad principal está directamente relacionada con los recursos naturales. Este sector comprende la agricultura, la actividad forestal, la ganadería, la caza, la pesca y la actividad extractiva o minería. Por ejemplo, una granja de aves o una plantación de tabaco.
- 2. Sector secundario.** Son aquellas que se dedican a actividades industriales, es decir, de transformación de bienes como la industria, la construcción y la producción de energía. Por ejemplo, fábricas de automóviles, de muebles, electrodomésticos, etc.
- 3. Sector terciario.** Cuando se dedican a actividades de prestación de servicios, como son los transportes, la administración, la banca, los seguros, la enseñanza, etc. Por ejemplo: un colegio, un banco, etc.

Dentro de las empresas del sector terciario se encuentran también las empresas comerciales, en las que podemos a su vez establecer la siguiente clasificación:

- **Comercio al por mayor:** Actividad comercial que consiste en la venta de artículos en grandes cantidades. Regularmente son empresas que adquieren los productos directamente al fabricante y los venden a otras empresas, que a su vez los venden a consumidores finales.

- **Comercio al por menor:** actividad basada en la venta de artículos en pequeñas cantidades a cada cliente. Las empresas de este tipo compran a las empresas de comercio al por mayor y los venden directamente a los consumidores finales.

#### **d) Según el tamaño de la empresa**

Según el tamaño se acostumbra a clasificar a las empresas en tres apartados: grandes, medianas y pequeñas.

En la práctica existen distintos criterios para delimitar el tamaño de las empresas.

Algunos de éstos son:

- Por el número de empleados.
- Por el capital que tienen.
- Por el volumen de ventas.
- Por el volumen de producción.
- Por los beneficios que obtienen.

No hay unanimidad entre los economistas para establecer qué es una empresa grande o pequeña, puesto que no existe un criterio único para medir de las mismas, según el criterio que se siga así será la escala de medida para establecer si la empresa es grande, mediana o pequeña.

En relación con el número de trabajadores, para medir la magnitud de las empresas, se acostumbra la siguiente clasificación:

- ✓ Pequeña, cuando tiene menos de cincuenta trabajadores.
- ✓ Mediana empresa, si tiene entre cincuenta y doscientos cincuenta; y,
- ✓ Grande, si tiene más de doscientos cincuenta.

De acuerdo al número de trabajadores, la empresa objeto de la presente investigación se clasifica como pequeña, puesto que sus empleados oscilan entre veinticinco a treinta trabajadores por mes.

#### **e) Según su ámbito de actuación**

En función del ámbito geográfico en el que las empresas realizan su actividad, se pueden distinguir en:

- ✓ Locales
- ✓ Regionales
- ✓ Nacionales
- ✓ Multinacionales
- ✓ Transnacionales
- ✓ Mundial (24:18,19)

### **1.3 Elementos que la componen**

Una empresa combina tres factores que son:

- Factores activos: empleados, propietarios, administradores, accionistas, sindicatos, bancos, etc.
- Factores pasivos: materias primas, transporte, tecnología, conocimiento, contratos financieros, etc.
- Organización: coordinación y orden entre todos los factores y las áreas.  
(45:04)

## CAPÍTULO II

### ASPECTOS LEGALES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### 2.1 Relación Jurídico Tributaria

En la doctrina existen distintas acepciones del contenido de la relación jurídica tributaria, para algunos autores es una relación simple al lado de la cual existen otras relaciones distintas (ejemplo: relación jurídica tributaria penal), para otros es una relación compleja, pues no distinguen los aspectos del Derecho Tributario Sustantivo o Material de los otros del Derecho Formal o Administrativo y de Derecho Penal Tributario, al afirmar que la relación jurídica tributaria abarca todos los aspectos de las obligaciones del dar, de hacer y de soportar, es decir que al lado de la relación de pagar el impuesto estarían las obligaciones de pagar intereses y multas.

Héctor B. Villegas, define la Relación Jurídica Tributaria Principal como "...el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación". Se adhiere a la postura doctrinal que la relación jurídica tributaria es una relación simple. (29:246)

Dino Jarach, alude que la relación jurídica es la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar), no deja afuera de ella las obligaciones accesorias como: los intereses, pero se excluyen de la misma las obligaciones penales tributarias, las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria o penal tributaria. Asevera que existe una diferencia fundamental entre los deberes de los colaboradores con la Administración Pública y otras relaciones que nacen por hechos distintos, por lo que no se puede admitir que la relación jurídica tributaria sea compleja, es una simple relación obligacional que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero. (23:369)

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez define la relación jurídica tributaria como: Un vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. (1:131)

Es decir qué relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico que comprende los derechos y las obligaciones existentes entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente), como resultado del supuesto señalado en la norma jurídica (hecho generador). De ésta relación surge la obligación tributaria, consistente en dar, hacer o no hacer.

Por otro lado, los términos Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria, son confundidos al utilizarse como sinónimos o equivalentes, sin embargo es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica, que por si no obliga a nadie mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto en la norma se producirán las consecuencias jurídicas, o sea que se inicia la Relación Jurídica Tributaria de la cual surgirá la Obligación Tributaria, dar, hacer o no hacer. (1:130)

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Manuel Osorio, la obligación tributaria es “La que en forma unilateral, establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigiblemente coactivamente de quienes se encuentran sometidos, a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen (Gómez Novaro). Como la voz examinada indica, se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo”. (27:505)

En Guatemala, el Código Tributario no define la Relación Jurídico Tributaria como tal, sin embargo establece el siguiente concepto de Obligación Tributaria: “Artículo 14. Concepto de obligación tributaria. 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

prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. (12:Art. 14)

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios (12:Art.35):

1. Pago. El pago de los tributos por contribuyentes y responsables, extingue la obligación. El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable y debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique. (12:Art.36, 37 y 38)

2. Compensación. Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y 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 provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 del Código Tributario sobre cuenta corriente tributaria. (12:Art.43)

3. Confusión. La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue la obligación. (12:Art.45)

4. Condonación o remisión. La obligación de pago de los tributos causados, sólo 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, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 del Código Tributario. (12:Art.46)

5. Prescripción. El plazo para exigir a los contribuyentes y responsables el pago de los tributos es 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. (12:Art.47)

## **2.2 Elementos de la Relación Jurídico Tributaria**

### **2.2.1 Sujeto activo**

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. (12:Art.17)

En Guatemala, el Estado delega la administración del régimen tributario, recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los que gravan el comercio exterior a la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con el Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (19:Art.3)

### **2.2.2 Sujeto Pasivo**

El Código Tributario, en el artículo 18, presenta la siguiente definición de sujeto pasivo de la obligación tributaria: "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable".

En cuanto a los sujetos pasivos, la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 135 refiere en su epígrafe los deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, en la siguientes literales: "d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley y e) obedecer las leyes".

#### **2.2.2.1 Sujeto pasivo de derecho y de hecho**

Los sujetos pasivos de derecho (responsables), son los sujetos respecto de los cuales se verifica el hecho generador, es decir, son los que realizan los hechos

imponibles contemplados en la ley, y actúan como recaudadores y pagadores del impuesto, a un tercero que es el Estado. (46)

Los sujetos pasivos de hecho (contribuyentes), son los destinatarios económicos del tributo, debiendo soportar la carga impositiva trasladada por los contribuyentes de derecho. (46)

En la doctrina tributaria, existen distintas posturas respecto del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, Héctor B. Villegas, adopta una división tripartita entre los sujetos pasivos, la que define así:

1. Contribuyente: es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio.
2. Sustituto: es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario. El sustituto es, por tanto, quien paga “en lugar de”.
3. Responsable solidario: es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está “al lado de” (29:255).

Dino Jarach alude que la doctrina distingue dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos pasivos responsables por una deuda propia; la segunda es la de los responsables por deuda ajena, no obstante indica que la doctrina, especialmente la alemana e italiana, reconoce otra figura de sujeto pasivo por deuda ajena, pero ya no con responsabilidad solidaria, sino con responsabilidad sustitutiva. (23:391)



Asimismo, indica que la diferencia fundamental entre el agente de retención y el sustituto tributario consiste esencialmente en que el agente de retención tiene en primer término la obligación de retener y pagar al Fisco la suma retenida; sólo el incumplimiento de una de las dos obligaciones referidas hace nacer su responsabilidad patrimonial hacia el Fisco. En cambio, en el caso del sustituto, la obligación de pagar el impuesto le incumbe directa y primordialmente sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución de lo pagado al verdadero contribuyente. (23:391)

El Código Tributario, clasifica al sujeto pasivo en contribuyentes y responsables, no contempla la figura del sustituto, y presenta las siguientes definiciones:

**Contribuyente:** “Artículo 21. Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, define al sujeto pasivo de la obligación tributaria de la siguiente manera: “Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto, cuando se verifique el hecho generador del mismo. (17:Art. 3)

En el régimen de empleados en relación de dependencia las personas individuales son las obligadas por ley a pagar el tributo, sin embargo son los agentes de retención los obligados a retener el Impuesto Sobre la Renta y cancelarlo al fisco a través del sistema bancario privado nacional. Con la vigencia del Decreto número 10-2012, este régimen se identifica como Rentas del Trabajo.

Responsable: “Artículo 25. Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

A su vez, el artículo 28 del Código Tributario, indica que son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

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.

Agentes de percepción: son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria.

### **Responsabilidad del agente de retención o de percepción**

El agente de retención está obligado a retener y pagar el impuesto retenido, efectuada la retención, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido, es el agente de retención. (12:Art.29)

La falta de cumplimiento de la obligación de pagar, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la obligación de pagar las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago. (12:Art.29)

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. (12:Art.29)

La Superintendencia de Administración Tributaria por disposición legal concede facilidades en el pago del impuesto, antes o después del vencimiento, cuando así lo soliciten y con causa justificada, sin embargo, no está permitido conceder a los agentes de retención o percepción facilidades para la entrega de retenciones o percepciones de impuestos. (12: Art. 40)

### **Solidaridad tributaria**

Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, es decir que el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda; pero como integran una sola relación jurídica tributaria, por identidad de objeto, son también independientes. (29:263)

El artículo 20, del Código Tributario indica que los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. En los demás casos, la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.

En materia tributaria, se aplicarán las normas que sobre la solidaridad establece el derecho común y además las disposiciones especiales siguientes:

1. El cumplimiento de la obligación puede ser exigido total o parcialmente, a cualquiera de los obligados, a elección del sujeto activo, salvo lo dispuesto para los obligados por deuda ajena en el artículo 25 del Código Tributario.
2. El cumplimiento total de la obligación por uno de los obligados, libera a los demás.
3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados, no libera a los demás, cuando por disposición legal específica se exija que los otros obligados lo cumplan.
4. La exención o remisión de la obligación, libera a todos los deudores, salvo que el beneficio total o parcial haya sido concedido a uno de ellos; en este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional eximida o remitida.
5. Cualquier interrupción de la prescripción, en favor o en contra de uno de los obligados, favorece o perjudica a los demás.

#### **2.2.2.2 Obligaciones de los sujetos pasivos**

Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el Código Tributario o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. (12: Art.23)

La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan. (12: Art.23)

### 2.2.3 Hecho imponible

Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. (12:Art. 31)

Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos (12:Art. 32):

1. En los casos en que al presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y,
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Según Dino Jarach el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley, esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un “hecho jurídico” o, dicho con otras palabras, es un es un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos. (23:381)

La creación normativa de un tributo implica que el hecho imponible debe contener en forma indispensable diversos elementos:

1. Aspecto material: Consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto produce. Este elemento presupone un verbo (es un “hacer”, “dar”, “transferir”, “entregar”, “recibir”, “ser”, “estar”, etc. (29:274)

2. Aspecto personal: Es aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron objeto del “elemento material” del hecho imponible, este realizador puede ser denominado “destinatario legal tributario”, se reitera que: el destinatario legal del tributo puede o no ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. (29:275)
3. Aspecto Espacial: Es el elemento que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el “aspecto material” del hecho imponible. (29:277)

Para determinar el aspecto espacial es necesario tener en cuenta los tres tipos de pertenencia: política, social y económica.

- ✓ Pertenencia política: Pueden quedar obligados a tributar todos aquellos que hayan nacido en el país (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él). En este caso se habrá tenido en cuenta, para atribuir potestad tributaria, la pertenencia política (principio de la “nacionalidad”) y no interesará el lugar donde acaeció el hecho imponible.
- ✓ Pertenencia social: Pueden estar también sujetos a tributación aquellas personas que se domicilien dentro de las fronteras del país, en cuyo caso se tiene en cuenta la pertenencia social (principio de “domicilio”). En este caso tampoco interesa el lugar de verificación del hecho imponible, pues el nacimiento de la obligación de tributar se produce por el mero hecho de “domiciliarse en un país.
- ✓ Pertenencia económica: También debe tenerse en cuenta la pertenencia económica cuando se establece como criterio el hecho de

que se posean bienes y obtengan rentas o se realicen actos o hechos dentro del territorio del ente impositor (principio de “la fuente” o de “radicación”. En este último supuesto, lo que hace surgir la obligación tributaria es el lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, donde se desarrollan actividades obteniendo rentas, o se poseen bienes constitutivos de un patrimonio. (29:277)

4. Aspecto Temporal: Es el indicador del exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la realización del hecho imponible. La razón por la cual la ley requiere fijar un preciso momento se debe a que ese preciso momento es fundamental para una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria (problema de la retroactividad tributaria, plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, plazo a partir del cual la obligación devenga intereses moratorios o debe ser indexada, etc.)

Para comprender mejor los elementos del hecho imponible, veamos el siguiente ejemplo aplicado al régimen de empleados en relación de dependencia establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Aspecto Material: “obtener” ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.

Aspecto personal: Todas las personas individuales domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia. (17:Art. 1)

Aspecto espacial: Grava las rentas de “fuente guatemalteca”, o sea todo ingreso obtenido en el territorio nacional. (17:Arts. 2 y 4)

Aspecto temporal: Los ingresos computables son los obtenidos en el año fiscal, del 1 de enero a la hora 24 del día 31 de diciembre de cada año.

#### **2.2.4 Objetivo impositivo**

El objeto de la relación jurídica tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo. (29:269)

El objeto será entonces aquella situación en la que el contribuyente se encuentre y que por dicha circunstancia se haga acreedor al pago del algún impuesto. Por ejemplo: en el Impuesto al Valor Agregado la enajenación de bienes, prestación de servicios, etc.

#### **2.2.5 Base imponible**

La base imponible, también llamada base de medición, o base impositiva, representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto. (23:385)

También puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En consecuencia la base imponible es aquella magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso, por ejemplo en la Ley del Impuesto Sobre la Renta la base imponible es llamada renta imponible. (26:147)

La base será entonces aquella cuantía sobre la cual se determinará el impuesto a cargo del contribuyente, que para toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las deducciones establecidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2012; no obstante en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, se mantiene la determinación del Impuesto Sobre la Renta para las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por



la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deduciendo de la renta neta las deducciones establecidas en el artículo 72.

### **2.2.6 Elemento cuantificante**

Es la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo, algunos autores también llaman al elemento cuantificante tipo impositivo, (26:142)

Para Héctor B. Villegas, cuando el hecho imponible acaece, surge la consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma generalmente dineraria denominada “importe tributario”. El importe tributario es la cantidad que el fisco pretende y que el sujeto pasivo está potencialmente obligado a pagarle al configurarse el hecho imponible. (29:289)

La “cuantía” que resulte asignada a cada deuda tributaria debe reflejar que valor se atribuyó a cada hecho imponible, pues mide la capacidad contributiva atribuible a cada hecho realizado. (29:287)

El importe tributario puede ser fijo o variable:

- ✓ Importe tributario fijo: Es aquel en que la cuantía del tributo está especificada directamente en el mandato de la norma.
  
- ✓ Importe tributario variable: Es aquel en que la cuantía del tributo no está directamente especificada en el mandato de pago de la norma. En tal caso, el elemento cuantificante necesita - a su vez- de otros elementos dimensionantes para poder transformar la obligación en cifra.

A su vez, el importe tributario variable se divide en importe tributario “ad valorem” e importe tributario específico.

El importe tributario “ad valorem” se da cuando la base imponible es una magnitud numéricamente pecuniaria sobre la cual se aplica la alícuota.

Alícuota es el porcentaje o tanto por ciento aplicable sobre la magnitud numérica “base imponible”.

La alícuota es proporcional cuando el porcentaje o tanto por ciento permanece constante cualquiera que sea la dimensión de la base imponible sobre la cual se aplica. Por ejemplo, la alícuota de 100 mil sobre sueldos y salarios, de las personas individuales en relación de dependencia, depende de factores ajenos a la dimensión de la base imponible. (29:290)

La alícuota es progresiva, cuando el porcentaje se eleva a medida que se incrementa la magnitud “base imponible”.

En Guatemala, es generalmente utilizable la “progresividad doble” que consiste en lo siguiente: la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece una escala de cantidades que comprende diversas categorías numéricas, y dentro de cada categoría numérica establece un monto fijo con más de un porcentaje o tanto por ciento sobre lo que exceda de la cantidad que se tomó como límite mínimo de la categoría. La operación aritmética de sumar el monto fijo y la cantidad que resulte de la aplicación del porcentaje, proporciona el “importe tributario”. (29:290)

El importe tributario específico, se da cuando la base imponible no es una magnitud pecuniaria numérica, sino una dimensión simplemente valorativa respecto a la cual está relacionado el importe tributario, pero no bajo la forma de porcentaje. Por ejemplo, puede ser el número de butacas en un concierto, que toma como hecho imponible la realización de una función, o puede ser la antigüedad de modelo de un automóvil (así, los impuestos automotores). (29:291)

### 2.2.7 Elemento temporal

Lo constituye el momento, en el que se configura el hecho imponible de acuerdo a lo establecido por el legislador.

Es necesario que el legislador conceptúe en la Ley en cuanto al elemento temporal, en qué momento se cumple el hecho generador, y en qué momento se cumple el pago, estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador y el otro en cuanto al período de cumplimiento de la obligación tributaria. (26:150)

### 2.2.8 Exenciones y beneficios tributarios

El derecho material no solo estudia hechos imponibles, también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, que producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica, o sea, el mandato de pagar el tributo.

Esos hechos que debilitan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios”.

Por un lado tenemos el hecho imponible y por otro una hipótesis legal neutralizante tributaria. La consecuencia de la realización de la primera es el precepto de pagar el exacto monto tributario que la ley ordena, la consecuencia de la segunda es impedir total o parcialmente la realización de la primera. (29:282)

**Exención tributaria:** Es la desconexión total entre hipótesis y mandamiento. No surge ninguna pretensión tributaria, ni consiguientemente deuda tributaria de sujeto pasivo alguno. (29:282)

Clases de exenciones:

- a) Subjetivas: Son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal

del tributo, por lo que lo identifica plenamente, y se considera un beneficio para el sujeto en particular, por ejemplo, el artículo 6 literal b) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece que se encuentran exentas las rentas que obtengan las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país y los centros educativos privados como centros de cultura. En este caso la exención es para la universidad ya sea pública o privada por ser un centro educativo. (26:155)

- b) **Objetivas:** Al actuar sobre el elemento material hace que aunque el hecho imponible se realice la obligación tributaria no nace porque hay otra norma, la “norma de exención”. Ejemplo: En el Impuesto Sobre la Renta, el hecho imponible es la obtención de renta, sin embargo el aguinaldo hasta el 100% del sueldo mensual está exento del impuesto, de conformidad con el artículo 6 literal m) de dicha ley.

Dentro de las exenciones podemos mencionar:

- ✓ Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad, sean los pagos únicos o periódicos, se efectúen conforme el régimen de seguridad social, por contrato de seguro o en virtud de sentencia. No están exentas las remuneraciones que se perciban del patrono, durante el tiempo de vigencia de las licencias laborales con goce de sueldo.
- ✓ El pago de la indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado.
- ✓ Las remuneraciones que los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados ante el Gobierno de Guatemala, reciban por el desempeño de sus funciones, en condición de reciprocidad.

- ✓ Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país. Para que proceda la exención de los gastos cubiertos con viáticos dentro del país, deben ser comprobados con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional.

En caso de los gastos incurridos fuera del país, para que proceda la exención se deberá demostrar y documentar la salida y entrada a Guatemala, la actividad en la cual se participó y los boletos del medio de transporte utilizado.

- ✓ El aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario o salario ordinario mensual.
- ✓ La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público que establece la Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual. (14:Art.70)

**Beneficios tributarios:** Se dan cuando la desconexión entre hipótesis y mandamiento no es total sino parcial, siendo disímiles los nombres que asignan las distintas leyes tributarias a estos beneficios.

**Deducciones:** Son beneficios fiscales que establece la legislación y que reducen la cuota de un tributo. En el Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, específicamente en el artículo 37, se conceden diversas deducciones en forma de beneficios para los empleados en relación de dependencia, tema que por su complejidad se desarrolla en el apartado 2.4.2.2.

Con la vigencia del Impuesto Sobre la Renta, establecido en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, en cuanto a las deducciones

por rentas del trabajo en relación de dependencia podemos mencionar las siguientes:

- ✓ Q.48,000.00 de gastos personales sin necesidad de comprobación alguna.
- ✓ Q.12,000.00 que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios.
- ✓ Donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, a favor del estado, universidades, entidades culturales o científicas.

En el caso de donaciones a entidades sin fines de lucro, éstas deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas, además deben contar con solvencia fiscal del período en que se deduzca el gasto; la deducción máxima no puede exceder del 5% de la renta bruta.

- ✓ Cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.
- ✓ Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en caso de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.

De acuerdo con el artículo 65 del Código Tributario, las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.

### **2.2.9 Sanciones**

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Manuel Osorio, sanción es la consecuencia jurídica desfavorable que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado; así mismo, el Diccionario de la Real Academia española la define como: Pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores. (27:688)

También se denomina sanción a la consecuencia o efecto de una conducta que constituye infracción de una norma jurídica (ley o reglamento). Dependiendo del tipo de norma incumplida pueden haber sanciones penales; sanciones civiles o sanciones administrativas.

#### **Sanciones Administrativas**

La sanción administrativa es el acto impuesto por un órgano estatal que deriva de un evento dañoso, actuando en función administrativa, como consecuencia de la violación de un deber impuesto por una norma. (47)

Características:

- a) Impuesta por ley
- b) Debe existir un daño que importe la transgresión de la norma
- c) El órgano debe estar facultado

Naturaleza jurídica de las sanciones administrativas. Mucho se ha escrito sobre ello, en virtud de ello se impone discernir sobre la autonomía del derecho administrativo respecto del derecho penal. De hecho no constituye un acto jurisdiccional, ni produce cosa juzgada, por lo tanto puede ser atacado por los distintos medios que el derecho establece para impugnar los actos administrativos. (47)

Existen dos tendencias a) Las que afirman diferencias de esencia entre la pena y sanción administrativa; b) Las que niegan tales diferencias de esencia, confiriéndole a cada uno rasgos distintivos. Enrolándose en cualquiera de ellas llegamos a la conclusión, que ambas derivan del Derecho Público. Las sanciones administrativas se diferencian fundamentalmente, porque están dirigidas a quienes se encuentren en una relación jerárquica administrativa y no al común de la gente, al individuo de la comunidad; sólo deviene de la violación de una norma de orden administrativa. (47)

### **Sanciones pecuniarias**

Según el Diccionario de la Real Academia, pecuniario, pecuniaria, es un adjetivo perteneciente o relativo al dinero efectivo, es decir que a través de una retribución económica, el sancionado responde por el incumplimiento de las obligaciones debe pagarse una prestación en dinero. Las sanciones pecuniarias, pueden clasificarse en:

- a) De cuantía fija: Las sanciones pecuniarias de cuantía fija, son las que se aplican a infracciones que no causan perjuicio económico al Estado. Por ejemplo: Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador, se sanciona con una multa de Q.50.00 por cada día de atraso, hasta un máximo de Q.1,500.00.
- b) De cuantía proporcional: Son las que se aplican a infracciones que causan perjuicio económico al estado y consisten en un porcentaje aplicado a la base de la sanción. A estos efectos, y con carácter general, la base de la sanción será la cantidad no ingresada, por ejemplo: Omitir la percepción o retención de tributos de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes tributarias específicas de cada impuesto, se sanciona con multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere, es decir el 100% del impuesto omitido. (34)



### **Sanciones no pecuniarias**

Son aquellas que se aplican como consecuencia de haber infringido la Ley Tributaria, y no hay una retribución económica del sancionado. Por ejemplo: cierre temporal de empresas y negocios por no emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas. De acuerdo con las reformas al Código Tributario, Decreto número 4-2012, a solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción del cierre temporal por una multa del 10% de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual, es decir que la sanción pasaría a ser una sanción pecuniaria. (26:216)

### **Sanciones en materia tributaria**

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 239, faculta al Congreso de la República de Guatemala, para decretar las infracciones y sanciones tributarias.

El Código Tributario, Decreto número 6-91, establece las infracciones y sanciones de acuerdo con la transgresión cometida. El pago extemporáneo de retenciones sanciona a los agentes de retención que dentro de los plazos establecidos no paguen los impuestos con multa equivalente al 100%, si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un 50%; además establece otra sanción por no extender o extender en forma extemporánea la constancia de retención con una multa de Q.1,000.00 por cada constancia . (12: Art. 91 y 94 numerales 7 y 18)

También la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92, en el artículo 68, establece una multa del 10% del monto retenido, para los Agentes de Retención que no entreguen a los contribuyentes las constancias aludidas; en la práctica la Administración Tributaria no aplica esta sanción.

Adicionalmente, el Código Penal, Decreto número 17-73, en el artículo 358 “C”, establece: “Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos. El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido”. (11:102)

### **2.3 Sistemas de impuestos reales o cedulares**

En el sistema de impuestos reales o cedulares, las diferentes rentas están sujetas cada una a un impuesto diferente. La delimitación entre las diferentes clases es obra del legislador, que puede reunir o separar distintas rentas para la aplicación del impuesto correspondiente. Por ejemplo, un impuesto para la revaluación de activos; un impuesto por rentas presuntas por interés y facturas especiales, un impuesto sobre rentas presuntas de profesionales; un impuesto sobre rentas de empleados en relación de dependencia, etc. (23:477)

El Doctor Dino Jarach, en su libro Finanzas Públicas y Derecho Tributario, presenta las siguientes características del sistema cedular:

1. Cada clase de rentas está sujeta a un impuesto por separado: no hay compensación entre rentas y pérdidas de diferentes clases.
2. No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello equivaldría a una desigualdad manifiesta.
3. Tampoco caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.
4. El sistema cedular se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.
5. Pueden quedar fuera de gravamen rentas no clasificadas en ley, como también pueden existir gastos no atribuibles a ninguna de las categorías.

6. El sistema cedular se presta a un tratamiento fiscal diferente según el mayor o menor esfuerzo para la obtención de renta, siendo las primeras que se derivan del trabajo y las segundas principalmente del capital. (23:477)

El Impuesto Sobre la Renta de los empleados en relación de dependencia pertenece al sistema cedular, y es característica de este impuesto la utilización del sistema de recaudación conocido como retención en la fuente por parte de los empleadores, en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, prevalece el Sistema de Impuestos Cedular en el Impuesto Sobre la Renta.

En diferentes países en que existe o existió, el impuesto cedular, se admitieron deducciones por mínimos de sustento, cargas de familia, y gastos para la salud, partiendo de la premisa, no comprobable, que el sueldo o salario constituye la única fuente de ingresos para los empleados, tal es el caso de Guatemala, en donde la Ley del Impuesto Sobre la Renta acepta como deducible un mínimo vitalicio, pensiones alimenticias y gastos médicos, con lo cual la alícuota, aparentemente constante, sobre el excedente de esas deducciones convierte el impuesto proporcional en progresivo. (23:488)

Otra característica del sistema cedular es que no cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello equivaldría a una desigualdad manifiesta, sin embargo, en algunos países y en el nuestro, para la determinación del impuesto se utiliza una escala progresiva, es decir que a medida que aumenta el excedente de las deducciones aumenta el impuesto a pagar.

#### **2.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Ésta ley fue creada originalmente bajo el Decreto número 229 en el año de 1964, sin embargo fue derogada en su totalidad, posteriormente en el año de 1987,

surgió el Decreto número 59-87, el cual también fue derogado, dando origen al Decreto número 26-92, que entró en vigencia el 1 de julio de 1992.

### **Objeto del Impuesto**

Es un impuesto directo que grava los ingresos (renta) que se originen por la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos en el territorio nacional, ya sea que los obtenga una persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país. (17: Art. 1)

Según el diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales de Manuel Osorio, el Impuesto sobre la renta es el que grava los productos obtenidos del capital en el territorio nacional por las personas físicas o abstractas.

#### **2.4.1 Regímenes del Impuesto Sobre Renta**

- Régimen Optativo: Alternativa de tributación que establece un tipo impositivo del 31% sobre la renta imponible ordinaria y sobre ganancias de capital. El impuesto se determina y paga por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva que corresponde a cada período anual. (17: Art. 72)
- Régimen general: Opción de tributación cuyo tipo impositivo es el 5%, en este caso el impuesto se pagará mediante retención definitiva o directamente por el contribuyente utilizando el sistema bancario. (17: Arts. 44 y 44 "A")
- Régimen de empleados en relación de dependencia: Opción de tributación específica para la clase trabajadora que contiene una escala progresiva de tarifas. Este régimen se instruye en la norma para que el impuesto se retenga por medio del patrono. (17: Art. 43)
- Régimen de retenciones domiciliados (17: Art. 31, 44, 44 "A" y 62)

- Régimen de retenciones no domiciliados (17: Art. 33-36 y 45)

El presente trabajo de investigación se limitará al régimen de empleados en relación de dependencia en el contexto de la auditoría, en vista que este constituye el objeto de estudio.

#### **2.4.2 Régimen de empleados en relación de dependencia**

Este régimen se establece para todas las personas individuales que trabajan en relación de dependencia cuyos ingresos sean mayores a los Q.36,000.00 anuales, dichos ingresos corresponderán al total de sueldos y salarios, comisiones, bonificaciones, bonificación anual, aguinaldo, reembolso de gastos de representación, combustible y viáticos sin documentación u otro ingreso similar, devengados en el período de liquidación, el cual principia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. (17:Art. 41 y 43; 25: Art. 32)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 37, literal a), considera como deducciones personales sin necesidad de comprobación alguna la suma única de Q.36,000.00, por lo que se encuentran afectos al impuesto los empleados que devengan ingresos mayores a este monto. (17:Art.37)

En el caso que una la persona obtenga rentas por otras fuentes, tributará en el régimen al que se acoja para estos otros ingresos de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 44, 44 "A" y 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (17: Art. 41 y 25: Art. 32)

En la aplicación práctica de este régimen se pueden presentar las situaciones siguientes:

- a) Se realicen actividades temporales menores a un año
- b) Inicien actividades en fecha posterior al uno de enero
- c) Cese de actividades antes del treinta y uno de diciembre

d) Inicien actividades en fecha posterior al uno de enero y cesen las mismas, por cualquier circunstancia, antes del treinta y uno de diciembre, (25:Art. 26).

Las personas individuales que se desempeñen exclusivamente en relación de dependencia, no están obligadas a presentar la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, ni a llevar contabilidad completa, mientras no desarrollen actividades empresariales y se les haya efectuado la retención de la totalidad del impuesto, en caso contrario, deberán presentar la declaración jurada, pagando el impuesto resultante, utilizando para el efecto, los formularios proporcionados por la Administración Tributaria. (17:Art. 56 y 25:Art. 28)

#### **2.4.2.1 Renta neta**

El artículo 5 literal a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica que se consideran rentas de fuente guatemalteca: “Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero”. (17: Art. 37)

Constituye renta neta, las remuneraciones por sueldos o salarios, comisiones, gastos de representación, cuando no deban ser comprobados, bonificaciones, incluida la creada por el Decreto número 78-89 del Congreso de la República de Guatemala, y otras remuneraciones similares. Lo anterior hace incluir y forma parte de la renta neta los ingresos obtenidos por los siguientes conceptos:

**Aguinaldo:** Remuneración equivalente al 100% del sueldo o salario ordinario mensual por un año de servicios o bien la parte proporcional correspondiente para los empleados, aun y cuando no tengan completo el año de servicio, según lo indica el artículo 1, Ley Reguladora de la Prestación de Aguinaldo para Trabajadores del Sector Privado.

No obstante que el aguinaldo forma parte de la renta neta, simultáneamente es una renta libre de gravamen hasta el 100% del sueldo mensual, es decir exenta, de conformidad con lo establecido en los artículos 37 literal f) y 6 literal m) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que debe incluirse también como parte de las deducciones.

**Bonificación Anual:** Prestación laboral obligatoria para todo patrono a sus trabajadores, equivalente al 100% del salario o sueldo ordinario devengado por el trabajador en un mes, si la relación fuere menor a un año, la prestación será proporcional al tiempo laborado. (15: Arts. 1 y 2)

La exención de la bonificación anual en el Impuesto Sobre la Renta, se encuentra regulada en los mismos artículos citados para el aguinaldo, sin embargo existen distintos criterios en cuanto a la deducción del mismo cuando excede del 100% del sueldo ordinario, puesto que la Ley del Impuesto Sobre la Renta expresamente no había limitado el monto de su exención, con la vigencia del Decreto número 10-2012, se aclara su aplicación.

Siendo conservadores, el monto que debe consignarse como renta exenta no debe exceder del 100% del sueldo ordinario, si bien la Ley del Impuesto Sobre la Renta no limita el monto de su exención, la Ley de Bonificación Anual Para Trabajadores del Sector Privado y Público, en el artículo 1 señala que la bonificación anual será equivalente a un salario o sueldo ordinario, por lo que el excedente del 100% del sueldo ordinario debe considerarse como renta afecta, la anterior interpretación se fundamenta en lo indicado en el artículo 4, del Código Tributario, relacionado con los principios aplicados a interpretación.

**Bonificación incentivo:** Prestación regulada en el Decreto número 78-89 del Congreso de la República, creada con el objeto de incentivar a los trabajadores a aumentar la productividad y eficiencia, misma que debe ser pagada conjuntamente con el sueldo o salario mensual en un importe de Q250.00, este decreto

originalmente establece que el pago de esta bonificación no causará renta imponible afecta, no obstante por los abusos de la exención, la Ley del Impuesto Sobre la renta, según primer párrafo del artículo 37, la considera como parte de la renta neta. (7)

**Otros:** Comisiones, depreciación de vehículo, horas extraordinarias, bonos por productividad, sueldos diferidos, gastos de representación, combustible y viáticos (cuando no deban ser comprobados).

Los reintegros de seguros de vida no dotales que las compañías de seguros efectúen a sus asegurados, constituyen renta afecta en el período de imposición en que se produzcan, con excepción de las indemnizaciones que se efectúen por seguros de accidentes personales y de gastos médicos. (17: Art.37)

#### **2.4.2.2 Deducciones**

Hablar de ingresos es relativamente sencillo, pues la primera premisa es que todos nuestros ingresos se encuentran afectos, habrá quizá alguna excepción, pero hablar de deducciones no es tan simple, principalmente en el régimen de empleados en relación de dependencia, pues existen diversidad múltiple de deducciones, en algunas, la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala los requisitos que deben cumplir para su deducción, en otras no se indica con exactitud los requisitos, por lo que existe también diversidad de criterios en cuando a que es deducible y que no.

Debido a que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no refiere una definición de deducciones, se presentan las definiciones siguientes para ampliar su comprensión:

“Las deducciones son erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora”. (29:557)



“Son los gastos que la ley autoriza para ser disminuidos del ingreso que recibe el contribuyente, los cuales deben ser indispensables para llevar a cabo su actividad, dependiendo del régimen fiscal en que se encuentre inscrito”. (41)

“Se entiende por deducciones aquellas partidas que permite la Ley del Impuesto Sobre la Renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto y por deducible los conceptos que el legislador considera intervienen en el detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente”. (32:92)

Es decir que, las deducciones corresponden a los importes que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permite restar de la renta neta para establecer la renta imponible, asimismo tienen dos objetivos:

1. Disminuir el impuesto a pagar
2. Generar un saldo a favor en el impuesto sobre la renta sujeto a devolución o compensación, esto es, pagar con lo ya pagado.

En lo que respecta a las deducciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y vigentes hasta el 31 de diciembre de 2012, para el régimen de empleados en relación de dependencia, presentamos el siguiente análisis:

- El mínimo no imponible, regulado en Ley, asciende a la suma única de Q.36,000.00, sin necesidad de comprobación alguna. Esta deducción tiende aplicarse no importando el tiempo laborado en el año, ya que la disposición no condiciona al tiempo trabajado ni en la Ley del Impuesto Sobre la Renta ni en su Reglamento.

Héctor B. Villegas, señala que las deducciones personales corresponden al mínimo no imponible, a su vez define el mínimo no imponible como una suma que se deduce por cuanto se considera que es el importe

indispensable para la subsistencia del contribuyente y que por consiguiente no puede ser gravado.

- Las cuotas pagadas a colegios profesionales, deberán acreditarse con el recibo de pago correspondiente. Se podría interpretar, que el monto corresponde exclusivamente por cuotas ordinarias y extraordinarias, por lo que los pagos de timbres no debería formar parte de la deducción.
- Las primas de fianza deben documentarse con factura. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, fianza es la obligación que alguien adquiere de hacer algo a lo que otra persona se ha obligado en caso de que esta no lo haga, también puede definirse como un contrato tripartita de carácter accesorio por medio del cual una persona se compromete a cumplir una obligación si el deudor principal no la cumple.

Existen diversos tipos de fianza hoy conocidos como seguro de caución, como fianzas de fidelidad, judiciales por libertad provisional, condena condicional, libertad preparatoria, daños y perjuicios; fianzas administrativas, por anticipos para iniciar un proyecto, de cumplimiento, de buena calidad; o fianzas de crédito, contratos de arrendamiento financiero, créditos obtenidos para la adquisición de inmuebles; sin embargo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no señala los requisitos para su deducibilidad. (37)

- Las cuotas por pagos al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto de Previsión Militar, por jubilaciones, pensiones y montepíos, podrán documentarse con el recibo o boleta de pago, cheque voucher u otro documento equivalente que evidencie el descuento realizado por el patrono.

Para efectos de la deducción por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, deben considerarse el porcentaje de 4.83%, para

todos trabajadores que laboran en los distintos departamentos de la República de Guatemala.

- Las primas, contribuciones, cuotas o aportes establecidos en planes de previsión social, las de pensiones y jubilaciones para trabajadores, de capitalización individual.

Para una mejor comprensión, aludimos que los planes de pensiones y jubilaciones de capitalización individual son instrumentos de ahorro, que solamente pueden articularse a través de un fondo de pensión, cuyo objetivo es que las personas obtengan ingresos complementarios a los que perciban de la Seguridad Social.

Por otro lado, un fondo de pensiones es el patrimonio que se crea para que pueda existir el plan de pensiones y jubilaciones. Es una cuenta de capitalización individual que conforma un trabajador –de forma individual o con el apoyo del patrono-, para que por medio de aportes mensuales, se logre crear un monto, y cuando el trabajador lo requiera, pueda recibir un pago mensual, que le permita tener una mejor calidad de vida al concluir su vida laboral, el Decreto número 10-2012, no considera dicha deducción.

Para que un plan de pensión y jubilación, sea deducible del Impuesto Sobre la Renta, debe estar autorizado en Ley, tal es el caso de los fondos de pensión de la Universidad de San Carlos de Guatemala, el Banco de Guatemala, plan de prestaciones del empleado Municipal, entre otros, los fondos de pensiones o de capitalización individual que ofrecen las entidades bancarias y financieras, aunque aparentan los mismos objetivos, no están autorizadas, para constituir o administrar fondos de pensión.

Al respecto, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, por medio de una disposición unilateral, coercitiva y con efectos generales, contenidas en notas dirigidas a los bancos del sistema, un folleto

informativo y comunicados de prensa, en un inicio decidió no aceptar como deducciones en el proceso de determinación del Impuesto Sobre la Renta del período 2010, las inversiones que se realizan en las sociedades financieras del país como los planes de previsión social de capitalización individual de fondos de pensiones, argumentando principalmente lo siguiente:

- a) La Ley Bancos y Grupos Financieros y Ley de Sociedades Financieras Privadas, solo pueden realizar operaciones pasivas reguladas en la ley que las rige, no pueden realizar operaciones como las descritas en el artículo 37, literal b), del Decreto número 26-92 del Congreso de la República, que se refieren taxativamente a planes de previsión social, en virtud que no cuentan con autorización expresa de autoridad competente para administrar estos.
- b) Todo plan o régimen de previsión social en Guatemala, incluidos los planes para jubilación o pensiones, por tener un fin social, deben ser autorizados y vigilados por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, de conformidad con lo establecido en el artículo 71 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, el cual establece claramente que toda empresa o asociación particular u organismo o institución del Estado de cualquier clase que sea no puede poner en vigor uno o varios planes o regímenes de previsión social sin autorización expresa del instituto, quien previo estudios de los reglamentos o estatutos correspondientes, queda facultado para concederla, durante todo el tiempo en que el funcionamiento de dichos regímenes se sujete, bajo estricta vigilancia.

El 5 de octubre de 2010, se publicó en el Diario de Centro América, la suspensión provisional de la literal b), del artículo 37, del Decreto número 26-92 del Congreso de República.

Sobre este particular, el 24 de enero de 2011, se publicó en el Diario de Centro América la aclaración de los asuntos dictados por la Corte de Constitucionalidad el 19 de enero de 2011, contenido en el expediente número 3458-2010, y resolvió con lugar la acción de inconstitucionalidad promovida contra la disposición de la Superintendencia de Administración Tributaria de no aceptar los aportes realizados por los clientes del Fondo de Pensiones para el retiro de las entidades financieras del país, como deducciones en el proceso de determinación del Impuesto Sobre la Renta del año 2010, con base a lo siguiente:

- a) El artículo 37, inciso b) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al establecer las deducciones, no hace ninguna distinción entre las contribuciones en planes de previsión social públicos y privados, o voluntarios u obligatorios, por lo que dicha deducción es aplicable a aquellos planes de previsión social voluntarios y privados.
- b) Que la Superintendencia de Administración Tributaria recibió un comunicado de la Superintendencia de Bancos en donde se indica que las entidades bancarias y financieras sólo pueden realizar las operaciones pasivas, a las que se refiere la Ley de Sociedades Financieras Privadas y la Ley de Bancos y Grupos Financieros, por lo que no pueden realizar operaciones como las descritas en el inciso b), artículo 37, del Decreto número 26-92 del Congreso de la República, que se refieren taxativamente a planes de previsión social.

No obstante lo anterior, en el texto del artículo en referencia, se observan varios supuestos que generan deducciones, tales como aportes realizados a planes de previsión social, aportes, cuotas y contribuciones que sean de capitalización individual, pues la propia Constitución protege el ahorro para pensiones y jubilaciones que sean de capitalización individual, encajan en la deducción del Impuesto Sobre la Renta, en el cual no se prevé una regulación específica en la

que se precise taxativamente cuáles son los planes de previsión social cuyas cuotas o aportes podrán deducirse de la renta neta, razón que hace estimar que establecer un criterio para excluir de las deducciones a cierto plan de pensiones o fondos constituidos con el mismo propósito, produce indebidamente un límite no establecido en la ley, lo que inobserva el principio de legalidad contemplado en la Constitución.

La Corte de Constitucionalidad, también argumentó que el supuesto incumplimiento de normas por parte de las entidades financieras, quienes no cuentan con el respaldo de la Superintendencia de Bancos para la realización de tales operaciones, ni autorización expresa de autoridad competente para administrarlos, no debe conllevar una consecuencia negativa o sancionadora en los usuarios del sistema, quienes de buena fe han depositado sus ahorros en tales instituciones sin conocer si estas han cumplido con el debido proceso de solicitar autorización para cada una de las operaciones que realizan.

En conclusión, el tribunal estimó que la decisión de la Superintendencia de Administración Tributaria de no aceptar los aportes realizados por los clientes del Fondo de Pensiones para el Retiro de las entidades financieras del país, como deducciones en el proceso de determinación del Impuesto Sobre la Renta del año 2010, contraviene el artículo 239 de la Constitución, el cual faculta exclusivamente al Congreso de la República, determinar las bases de recaudación de los tributos, entre ellas se encuentran las deducciones aplicables. Además, estipula que las disposiciones que sean jerárquicamente inferiores a la Ley y que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación, son nulas ipso jure. Simultáneamente, hace la salvedad de que las estimaciones que conducen a la declaratoria con lugar de la acción de inconstitucionalidad, de ley de carácter general planteada, no

avalan de ninguna manera operaciones financieras no autorizadas por ley.

Al analizar, los distintos argumentos planteados por la Superintendencia de Administración Tributaria, Superintendencia de Bancos, Junta Monetaria, Asociación Bancaria de Guatemala, Financiera G & T Continental, Sociedad Anónima y Financiera Industrial, Sociedad Anónima, es evidente el vacío legal existente en la redacción del inciso b) del artículo 37, del Decreto número 26-92 del Congreso de la República, el cual no proporciona el concepto de fondo de pensiones, ni establece los requisitos que deban cumplir las entidades que actúan como administradoras de fondos de pensiones, por lo cual se entiende que la Administración Tributaria no ha realizado reparos a los contribuyentes a pesar que hayan incluido dentro de las deducciones, fondos de pensión ofrecidos por la entidades financieras.

El riesgo para el Estado de aceptar como deducible un fondo de pensión de esta naturaleza, es que el contribuyente, aporte a un fondo de pensiones durante un año fiscal, únicamente para eludir el impuesto a pagar y lo retire al siguiente bajo penalización de la entidad financiera, que en determinado momento puede ser menor al pago del Impuesto Sobre la Renta. En consecuencia, estos ingresos deberían formar parte de la renta neta en el año siguiente, puesto que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 6, no los contempla como una renta exenta, y tampoco se cumplió con los objetivos de un plan de previsión social, de pensiones y jubilaciones para trabajadores.

- Primas de seguro de vida no dotal, de accidentes personales y gastos médicos hospitalarios contratados con empresas autorizadas para operar en el país y con empresas extranjeras debidamente registradas en la Superintendencia de bancos, conforme la legislación aplicable.

En cuanto a las primas de seguro de vida no dotal, debe entenderse que es admitida la deducción por una póliza de seguro en donde la persona asegurada no recibe prestación alguna, y al morir la suma asegurada se entrega a los beneficiarios.

En el régimen de empleados contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para considerar una prima de seguro como deducción, no debe tener la finalidad de ofrecer a la misma persona un importe, aunque se reconoce que esta modalidad puede fomentar el ahorro en el mismo plazo ya que otorga la suma asegurada en caso de llegar con vida al término del plan en forma de dote. Cuando el asegurado por cualquier circunstancia cancela la contratación antes del vencimiento del plazo indicado en el contrato, la aseguradora realiza un pago en compensación por las cuotas pagadas, este reembolso es el que la Ley indica que constituirá renta afecta en el período que se reciba.

Cabe señalar, que algunos contribuyentes confunden las primas de seguros totales, (que no son dotales) que se pagan para asegurar automóviles, porque dentro de la póliza figura una cobertura por muerte de asegurado, gastos médicos o accidentes personales, pero éstas primas no son deducibles del Impuesto Sobre la Renta.

Todas las primas de seguros deben documentarse con la factura correspondiente, y deben estar emitidas por aseguradoras autorizadas por la Superintendencia de Bancos, de conformidad con lo establecido en la Ley de Empresas de Seguros, Decreto número 473, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.

- Pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia y mientras su efectos se mantengan.



El único requisito explícito en la Ley, es que la pensión alimenticia esté fijada por un tribunal de familia, por lo que la deducción debe acreditarse con la sentencia dictada por el tribunal de ramo de familia o bien por convenio celebrado ante dicha autoridad jurisdiccional; no limita el monto, el parentesco o la edad, tampoco si el familiar reside o no en el país, etc.

Aunque el espíritu de la Ley, es deducir cargas de familia por parientes que estén a cargo del contribuyente -ello significa que tiene que haber una real y efectiva prestación alimentaria-, en la práctica algunos contribuyentes por medio de un convenio voluntario de fijación de pensión alimenticia, certificado por un juzgado de paz, ramo de familia, deducen pensiones alimenticias de padres, hermanos, tíos, abuelos, sobrinos, nietos e inclusive suegros, únicamente para beneficiarse de la deducción, y disminuir el impuesto a pagar, según lo mencionado por algunas personas que redujeron el impuesto de esta forma.

- 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 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, no aplica el monto máximo de Q.500,000.00, ya que el límite es el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado.

En la práctica se ha abusado de esta deducción, pues algunas asociaciones -entidades benéficas- consignan donación en los recibos emitidos por compras de medicina o prestación de servicios médicos. Según el artículo 1855 del Código Civil, la donación “es la transferencia de una cosa a título gratuito”, pero si se recibe medicamento o un servicio a cambio de una retribución económica, no se considera legalmente una donación sino una compra – venta o servicio.

Para que proceda la deducibilidad de las donaciones que reciben las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, las iglesias, las entidades y asociaciones de carácter religioso y los partidos políticos, éstas deben estar debidamente constituidas y registradas, llevar contabilidad completa, inscribirse como contribuyentes en el Registro Tributario Unificado y presentar declaración jurada anual con los anexos y requisitos que establece el artículo 54 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cabe mencionar que con la vigencia del Decreto número 10-2012, esta deducción subsiste en su aplicación.

Para los efectos de acreditar las donaciones, constituirá documento contable:

1. Los formularios de ingresos autorizados por la Contraloría General de Cuentas para el caso de donaciones en favor del Estado, las municipalidades y sus entidades.
2. El recibo emitido por la entidad beneficiaria, para el caso de entidades no gubernamentales, que deberá contener como mínimo los siguientes datos (25:Art.18):
  - a) Nombre o razón social de la entidad beneficiaria;
  - b) Domicilio fiscal;
  - c) Número de identificación tributaria (NIT);

- d) Número correlativo del documento;
- e) Fecha de emisión del documento
- f) Nombre, razón o denominación social del donante;
- g) Número de identificación tributaria (NIT), del donante;
- h) Domicilio fiscal del donante;
- i) Descripción del bien o monto de la donación en números y letras.

Los datos a que se refieren los incisos del a) al d), siempre deben estar impresos en los recibos elaborados por la imprenta.

En caso que se establezca que las donaciones no coinciden con los registros contables de la entidad que la recibe, no se aceptará la deducción al contribuyente que la otorgó y de encontrarse indicios de defraudación tributaria, se presentará la denuncia correspondiente conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario. (17:Art.37)

De acuerdo con el fallo de la Corte de Constitucionalidad, en expedientes acumulados números 1226-2001, 1492-2001, 401-2002, publicado el 22 de abril de 2004, en el Diario de Centro América, el límite de deducibilidad no aplica a las donaciones que se efectúen a las asociaciones y fundaciones no lucrativas científicas y culturales y a las universidades, y que el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, desarrolla en Acuerdo Gubernativo número 206-2004, puesto que contraviene al artículo 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que “Serán deducibles de la renta neta gravada por el Impuesto sobre la Renta las donaciones que se otorguen a favor de las universidades, entidades culturales o científicas”. (25:Art. 18)

- Los gastos médicos pagados en Guatemala por el sujeto de gravamen, así como los pagados en beneficio de su cónyuge o conviviente o de sus hijos menores de edad o discapacitados, entendiéndose por gastos médicos: Los

honorarios de profesionales médicos debidamente colegiados, por servicios, consultas, dictámenes, diagnósticos, tratamientos, excepto medicinas; y atención médica; lo pagado por exámenes de laboratorio de toda índole, tales como: exámenes radiológicos, patológicos, radiografías, gastroscopías, exploraciones, sonogramas, tomografías y cualesquiera otros procedimientos, exámenes o estudios, sean o no invasivos del cuerpo humano; lo pagado por concepto de tratamientos, internamientos o estadías en hospitales y centros de salud, incluyendo pero no limitando a lo pagado por pensión, servicios de enfermería y otras atenciones semejantes, siempre que el pago sea hecho directamente al hospital o centro de salud en el cual haya sido recluido o tratado el sujeto de gravamen o cualquiera de sus parientes indicados arriba y que dicho hospital o centro de salud se encuentre debidamente autorizado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social; lo pagado por concepto de honorarios de cirujanos, anesthesiólogos y asistentes a salas de operaciones y por intervenciones quirúrgicas de toda clase y naturaleza, por uso de quirófanos y otros pagos semejantes; los gastos de traslado, uso de ambulancias y otros medios de transportes por razón médica del sujeto de gravamen o de sus expresados parientes, así como gastos causados en salas y tratamientos de emergencias; los gastos ocasionados por rehabilitación y tratamientos de fisioterapia, siempre que hayan sido hechos por prescripción o recomendación médica.

Los gastos médicos antes indicados, deben documentarse con facturas a nombre del contribuyente, para gozar de esta deducción, los beneficiarios del gasto deben ser el propio contribuyente, su cónyuge o conviviente o de sus hijos menores de edad o discapacitados; cuando la factura detalla los gastos incurridos, debe hacerse la separación de los gastos médicos deducibles de la renta neta, ya que las medicinas no forman parte de la deducción.

- Las rentas exentas, según artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:
  - 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.

No están exentas las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias, por ejemplo: los permisos que otorguen los patronos a los empleados para ausentarse de sus labores con goce salario por licencias para examen general privado a nivel universitario, aniversario de nacimiento, examen público de tesis, etc.

- Indemnización por tiempo servido.
- Las indemnizaciones por seguros de daños.
- Importes recibidos en concepto de herencia, legados y donaciones.
- Los aguinaldos hasta 100% del salario mensual
- Las rentas y prestaciones en dinero que paguen, en concepto de seguridad social, todas las instituciones autorizadas a sus asegurados, afiliados y beneficiarios, por cualquiera de los riesgos o contingencias cubiertos por el respectivo régimen.
- La bonificación anual establecida en el Decreto número 42-92

### **2.4.2.3 Renta Imponible**

La renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las rentas exentas y las deducciones. (17: Art.37)

Cuando el período de actividades del empleado sea menor a un año, se proyectará la renta imponible a un año, y a esta se aplicará el tipo impositivo que corresponda según la escala de tarifas. El monto del impuesto resultante, se

dividirá proporcionalmente entre el tiempo del período menor a un año y ese será el impuesto a pagar mensualmente. (17: Art.37)

Ejemplo: Un empleado inició labores el 1 de julio, devengando un sueldo ordinario de Q.15,000.00, más bonificación de Q.250.00.

Sueldo ordinario	Q.15,000.00 x	6	=	Q. 90,000.00
Bonificación	Q. 250.00 x	6	=	Q. 1,500.00
Aguinaldo				Q. 6,250.00
Bono 14				<u>Q. 7,500.00</u>
<b>Total renta neta estimada (6 meses)</b>				<u><b>Q.105,250.00</b></u>
Renta neta estimada				Q.105,250.00
(-) Deducción única				Q. 36,000.00
(-) IGSS				Q. 4,347.00
(-) Aguinaldo				Q. 6,250.00
(-) Bono 14				<u>Q. 7,500.00</u>
<b>(=) Renta Imponible</b>				<u><b>Q. 51,153.00</b></u>

#### Renta imponible anualizada

Renta imponible  $Q.51,153.00 \div 6 \text{ meses} = Q. 8,525.50 \times 12 \text{ meses} = Q.102,306.00$ .

#### Determinación del Impuesto Sobre la Renta

Renta imponible anualizada	Q.102,306.00
(-) Intervalo de renta imponible	<u>Q. 65,000.00</u>
(=) Excedente de renta imponible	Q. 37,306.00
(x) Porcentaje del 20% sobre excedente	Q. 7,461.20
(+) Importe fijo	<u>Q. 9,750.00</u>
(=) Impuesto anualizado	<u><b>Q. 17,211.20</b></u>

### Impuesto Sobre la Renta a retener mensualmente

Impuesto anualizado  $Q.17,211.20 \div 12 = Q.1,434.26 \times 6 \text{ meses} =$  Impuesto a retener de julio a diciembre  $Q.8,605.60$

El patrono deberá retener al empleado mensualmente  $Q.1,434.26$  durante 6 meses.

#### **2.4.2.4 Tipo impositivo**

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:

Intervalos de Renta Imponible			Impuesto a pagar	
De más de	A	Importe Fijo	Más	*
Q. 0.00	Q. 65,000.00	Q. 0.00	15%	Q. 0.00
Q. 65,000.00	Q. 180,000.00	Q. 9,750.00	20%	Q. 65,000.00
Q. 180,000.00	Q. 295,000.00	Q. 32,750.00	25%	Q. 180,000.00
Q. 295,000.00	en adelante	Q. 61,500.00	31%	Q. 295,000.00

\* Sobre el excedente de renta imponible.

A partir de la vigencia del Decreto 10-2012, los tipos impositivos aplicables a la renta imponible son del 5% y 7%:

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

#### **2.4.2.5 Crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta**

En la actualidad el crédito por Impuesto al Valor Agregado a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, se utiliza poco, en países como El Salvador, Chile, España, Costa Rica, Perú, el impuesto se determina aplicando a la renta imponible (renta neta – deducciones) la escala de tarifas conforme la renta obtenida en el período fiscal.

En Guatemala, las personas individuales a que se refiere el artículo 37 de la ley, tienen 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, con las reformas, Decreto número 10-2012 se limita el uso hasta Q.12,000.00 por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales por compras de bienes o adquisición de servicios. (17: Art. 37 “A”)

Para tener derecho al crédito por Impuesto al Valor Agregado, éste debe estar documentado con las facturas recibidas por adquisición de bienes y servicios, para uso propio del contribuyente y de su familia, pero a quienes se refiere el legislador al utilizar el término “familia”.

El artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, estipula que las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente. El citado diccionario contempla las siguientes definiciones de familia:

1. Grupo de personas emparentadas entre sí que viven juntas.
2. Conjunto de ascendientes, descendientes, colaterales y afines de un linaje.
3. Hijos o descendencia.

El Código Civil, Decreto número 106, no contiene una definición de familia, sin embargo en el Libro Primero, Título II, Capítulo III del Parentesco, presenta las siguientes definiciones:

Artículo 190. La ley reconoce el parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado, el de afinidad dentro del segundo grado, y el civil, que nace de la adopción



y sólo existe entre el adoptante y el adoptado. Los cónyuges son parientes, pero no forman grado.

Artículo 191. Parentesco de consanguinidad es el que existe entre personas que descienden de un mismo progenitor.

Artículo 192. Parentesco de afinidad es el vínculo que une a un cónyuge con el otro y sus respectivos parientes consanguíneos.

Artículo 193. Grado. El parentesco se gradúa por el número de generaciones; cada generación constituye un grado.

Artículo 194. Línea. La serie de generaciones o grados procedentes de un ascendiente común forma línea.

Artículo 195. La línea es recta, cuando las personas descienden unas de otras, y colateral o transversal, cuando las personas provienen de un ascendiente común, pero no descienden unas de otras.

Artículo 196. En la línea recta, sea ascendente o descendente, hay tantos grados como generaciones, o sea tantos como personas, sin incluirse la del ascendiente común.

De conformidad con las definiciones obtenidas del Diccionario de la Real Academia y las definiciones establecidas en el Código Civil, se concluye que la familia incluye además del cónyuge e hijos, a otras personas emparentadas por consanguinidad y afinidad, por lo cual algunos contribuyentes han abusado también del beneficio del crédito por Impuesto al Valor Agregado, pues incluyen en la planilla facturas de gastos propiamente de sus familiares para alcanzar el máximo crédito al que tienen derecho.

Al respecto, la Administración Tributaria ha efectuado reparos al crédito por Impuesto al Valor Agregado, únicamente cuando las cantidades compradas exceden de una compra razonable, por ejemplo: 3,000 galones de combustible, compras de abarrotes, tractor, fertilizantes, concentrado para animales, etc.

Aspectos relacionados con la Planilla para el Crédito por Impuesto al Valor Agregado:

- El crédito de IVA se comprueba mediante la presentación de una planilla (SAT-1111) que contenga el detalle de las facturas, no podrán consolidarse en un mismo renglón las facturas emitidas por un mismo proveedor.
- La planilla debe presentarse ante la SAT dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año. En caso que este crédito supere el Impuesto Sobre la Renta a pagar, el excedente no genera derecho a devolución.

Con el objeto de facilitar el cumplimiento de la presentación de la Planilla para el crédito por el Impuesto al Valor Agregado a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, la Superintendencia de Administración Tributaria, implementó a partir de noviembre de 2009, la recepción electrónica por medio del portal de la SAT, la cual permite a los contribuyentes presentar la planilla de forma electrónica directamente a la Administración Tributaria.

El 3 de diciembre de 2010, fue publicada en el Diario de Centro América, la Resolución de Directorio Número 840-2010, la cual obliga a los contribuyentes, cuyo crédito del Impuesto al Valor Agregado sea igual o mayor a Q.5,000.00, a presentar la planilla por medio del portal electrónico de la SAT [www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt).

Para contribuyentes que reporten un crédito menor a Q.5,000.00, podrán optar por presentar su planilla por medio electrónico o en papel en cualquier Agencia Tributaria.

- La no presentación de la planilla, dentro del plazo establecido en Ley o la carencia de las facturas, hacen improcedente el crédito por IVA a cuenta del Impuesto Sobre la Renta.
- Los contribuyentes están obligados a conservar en su poder los originales de las facturas que sirvieron de base para determinar el crédito por Impuesto al Valor Agregado, por los períodos no prescritos, es decir 4 años, según lo establecido en el artículo 47 del Código Tributario.
- Por la adquisición de vehículos automotores terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, y de toda clase de vehículos marítimos y aéreos, la tarifa del Impuesto al Valor Agregado es del 12% sobre la base imponible. (16:Art.10 y 55)

El Impuesto al Valor Agregado generado por la adquisición de vehículos terrestres usados, que no sean del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, se ingresara en la planilla de conformidad con la escala de tarifas específicas contenidas en el artículo 55 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el caso de vehículos importados usados, no aplican las tarifas específicas contenidas en el artículo 55 del cuerpo legal antes citado, ya que el Impuesto al Valor Agregado se determina aplicando a la base imponible (Costo Seguro y Flete -CIF- + Derechos Arancelarios) la tarifa del 12%, es decir que el contribuyente ingresará en la planilla para el crédito por Impuesto al Valor Agregado el IVA pagado en el acto de nacionalización del vehículo, sin importar el modelo del mismo. (16: Art. 10 y 13)

- Para los efectos de determinar y liquidar el Impuesto Sobre la Renta, los empleados en relación de dependencia deben entregar al patrono copia de

la planilla con firma y sello de recibido de la Superintendencia de Administración Tributaria, o en su defecto, copia de la notificación de la recepción electrónica de la planilla, cuando el crédito por IVA sea igual o mayor a Q.5,000.00.

- La planilla para el crédito por Impuesto al Valor Agregado que el contribuyente debe presentar a la Administración Tributaria, deberá contener los datos siguientes (25: Art. 12):

1. Identificación del contribuyente:

- a) Nombres y apellidos completos.
- b) Número de Identificación Tributaria.
- c) Período de liquidación definitiva anual.

2. Identificación del patrono:

- a) Nombres y apellidos completos, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.
- b) Número de Identificación Tributaria.

3. Nombres y apellidos completos o nombre comercial si el emisor es persona individual; razón o denominación social o nombre comercial, si se trata de persona jurídica.

4. Número de Identificación Tributaria del emisor (vendedor).

5. Fecha de emisión y número correlativo de la factura.

6. Descripción general de los bienes y servicios adquiridos

7. Valor total de las compras por facturas, las que ya incluyen al Impuesto al Valor Agregado

8. Total de las compras gravadas por el Impuesto al Valor Agregado efectuadas durante el período de liquidación definitiva anual del contribuyente.

9. Total del Impuesto al Valor Agregado pagado por el contribuyente durante el período de liquidación definitiva anual, igual aplicación se considera con la vigencia del Decreto número 10-2012.

#### **2.4.2.6 Obligaciones del Agente de retención del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia**

Los patronos en su calidad de agentes de retención, están obligados a (17: Art. 63, 67 y 68, 25: Arts. 35 y 39):

- Efectuar la retención del Impuesto Sobre la Renta al pagar rentas por servicios prestados en relación de dependencia. Dicha retención se obtiene sobre la base de la declaración proyectada, la que el trabajador realiza cuando inicia su relación laboral con un patrono, obtiene una base imponible anualizada, aplica el tipo impositivo establecido en el artículo 43, contenida en porcentaje y si corresponde, adiciona el importe fijo por el excedente de la renta imponible, con lo cual determina un impuesto sobre la renta anualizado.
- De lo anterior y siguiendo con el procedimiento de cálculo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite en la proyección del Impuesto Sobre la Renta, reconocer el 50% del crédito por Impuesto al Valor Agregado, que resulta de aplicar a la renta neta del trabajador la tarifa del Impuesto al Valor Agregado del 12%, y el resultado se multiplica por el 50%, a éste último se resta al monto del Impuesto Sobre la Renta y la diferencia que resulte será el Impuesto Sobre la Renta a retener. Dicho procedimiento solo tiene aplicación hasta el año 2012.
- La retención mensual se establece de dividir el impuesto a pagar entre el número de meses del período anual de imposición o el número de meses que resten para la conclusión del período anual, dicha suma sólo podrá variar cuando se modifiquen las remuneraciones o las deducciones, o que el trabajador demuestre que su crédito por Impuesto al Valor Agregado ha superado el estimado del período anual. No son proyectables las donaciones y los gastos médicos a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo el patrono

los considerará para redeterminar el impuesto a retener mensualmente a partir del mes en que los mismos sean documentados por los empleados. Para tales efectos se considerará el valor de los gastos, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado.

- El patrono como agente retenedor del impuesto, debe pagar a la Administración Tributaria mediante declaración jurada a través de los bancos del sistema, dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente al que efectuó la retención al empleado las retenciones efectuadas.
- La constancia de retención mensual podrá reemplazarse por la boleta de pago o copia del cheque “voucher”, y emitir una constancia al final del período por el total retenido; la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, establece en el Impuesto Sobre la Renta, una entrega periódica, ya que los agentes de retención deben entregar a los trabajadores a quienes les retengan dentro de los diez días inmediatos siguientes de efectuado el pago de la renta la constancia de retención respectiva.
- El trabajador debe entregar al patrono copia de la planilla para el crédito por Impuesto al Valor Agregado presentada ante la Superintendencia de Administración Tributaria, a efecto de que éste haga los ajustes correspondientes y determine el impuesto definitivo.
- Al finalizar el período de imposición, el patrono efectúa la liquidación con base a los ingresos percibidos, afectos y exentos, menos las deducciones reales, cuyo resultado es la base imponible. De aplicar a la base imponible el tipo impositivo se obtiene el Impuesto Sobre la Renta, a este último se le resta el importe consignado en la planilla del Impuesto al valor Agregado, que resulta ser un resumen de grabar las facturas por compras y gastos del período, al Impuesto Sobre la Renta determinado, como resultado de esta

operación de substracción pueden obtenerse dos resultados, uno puede ser aún impuesto a pagar y cuando el crédito cubre el Impuesto Sobre la Renta, las retenciones se reportan como un impuesto pagado en exceso.

- Cuando las retenciones mensuales practicadas por el patrono durante el período no sean suficientes y resulte impuesto a pagar en la declaración jurada ante el patrono presentada al final del período, pueden ocurrir dos situaciones, que el patrono retenga al empleado el impuesto y realice el pago a la Administración Tributaria dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente de efectuada la retención; obligación que le atribuye la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario en su calidad de Agente de Retención; o bien indicar sobre la obligación tributaria al contribuyente, para que efectúe el pago mediante declaración jurada anual específica para este régimen, la cual deberá presentar dentro de los primeros tres meses del año calendario inmediato siguiente, es decir, durante los meses de enero, febrero y marzo. (25: Art. 26)

Las modalidades antes expuestas, surgen derivado que la Ley no regula explícitamente quien es el responsable de liquidar el impuesto al final del período, si el patrono o el empleado; sin embargo la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario responsabiliza al patrono de retener el impuesto, y la falta de cumplimiento de la obligación de pagar las sumas que debió retener, no exime al agente de la obligación de pagar las sumas que debió retener, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta Asalariados, por no habersele retenido la totalidad del impuesto en la fuente. (17:Art. 56 y 63; 12: Art. 29)

- Deberá emitirse una constancia global del impuesto retenido durante todo el período dentro de los 20 días hábiles, contados a partir de la fecha en que

se efectúe el último pago mensual del período de liquidación definitiva anual del asalariado.

- Según lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si el resultado obtenido es un impuesto retenido en exceso, el agente retenedor deberá proceder a devolver las sumas retenidas en exceso, e informar de ello a la Administración Tributaria en detalle y por cada asalariado, antes de la fecha de vencimiento para la presentación de la citada declaración jurada anual, en los formularios que se proporcionen para el efecto. El plazo para devolver el impuesto retenido en exceso debe efectuarse entre el 1 de enero y el 14 de febrero de cada año, de conformidad con el artículo 39, del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La norma antes citada, causa discreciones y arbitrariedades en su aplicación, debido a que el plazo no está regulado en la Ley, algunos patronos devuelven el impuesto retenido en exceso, hasta cinco meses después de haber presentado la declaración jurada anual de conciliación de retenciones a la Administración Tributaria, y sin haber reintegrado a los empleados el impuesto retenido en exceso, descuentan tales sumas del impuesto a pagar en los períodos siguientes como un medio de financiamiento sin ser sancionados.

Con la actualización fiscal, Decreto 10-2012, si el patrono determina que retuvo demás a sus trabajadores, deberá devolverles las sumas retenidas en exceso e informará a la Administración Tributaria, dentro de los primeros dos meses del año calendario. Si el contrato individual de trabajo concluyera antes de finalizar el período de liquidación de este impuesto, el patrono debe determinar el impuesto definitivo y devolverle las sumas retenidas en exceso o retenerle la cantidad faltante. (14:Art.79)

- Los agentes de retención descontarán del total de las sumas devueltas a los empleados en relación de dependencia, el monto que les corresponda



pagar por concepto de retenciones del mismo mes calendario en que se realicen dichas devoluciones, o en los meses sucesivos a aquel en que efectúo las devoluciones, hasta agotar el saldo. (17: Art.68)

En la práctica los agentes de retención compensan el saldo a favor del régimen de asalariados con las retenciones efectuadas a terceros por actividades no mercantiles, facturación por cuenta del vendedor o retenciones por premios y similares, hasta reunir el valor de las devoluciones, procedimiento que admite la herramienta RetenISR y RetenISR Web en la declaración jurada y recibo de pago mensual de retenciones del Impuesto Sobre la Renta. Dichas herramientas no permiten compensar el saldo del régimen asalariados, con el Impuesto Sobre Productos Financieros, el cual se paga en el mismo formulario.

- Efectuar anualmente la conciliación de las retenciones efectuadas, acompañando la nómina de empleados y los salarios pagados durante el año calendario anterior. Dicha declaración deberá presentarla, a más tardar el 31 de marzo de cada año. En caso de no presentarse esta declaración, se aplicarán las sanciones establecidas en el Código Tributario o Código Penal.
  
- En este mismo período deberá proporcionar a la Administración Tributaria un detalle de las devoluciones efectuadas. Dicho detalle contendrá como mínimo:
  - a) Nombres y apellidos completos del asalariado;
  - b) Número de identificación tributaria (NIT), del asalariado;
  - c) El monto de la retención devuelta; y,
  - d) La firma del asalariado a quien se devolvió el excedente.

En los casos en que se produzca el cese de relación laboral del trabajador antes de la finalización del período de liquidación definitiva anual, el patrono

deberá proporcionar al empleado sus constancias de retención para que éste presente la declaración jurada ante la Administración Tributaria por el período de liquidación definitiva anual correspondiente, conforme al artículo 54 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando resulte impuesto pagado exceso, solicitará su devolución según lo estipulado en el artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La solicitud por devolución del impuesto retenido en exceso se presenta ante la Superintendencia de Administración Tributaria, debido a que el agente de retención trasladó en su oportunidad el impuesto retenido a dicha institución. Se hace la salvedad, que si en los meses siguientes de haber terminado la relación laboral y antes de concluir el período fiscal, el contribuyente laboró para otro patrono, a este último le corresponde efectuar la devolución del impuesto retenido en exceso, no a la SAT.

- Dentro de las obligaciones de los agentes de retención, debe considerarse también el uso de la herramienta electrónica RetenISR contenida en el Acuerdo de Directorio Número 5-2009, publicado en el Diario de Centro América el 6 de abril de 2009.

RetenISR es una herramienta que ha sido diseñada especialmente para los Agentes de Retención que no cuentan con sistemas computarizados y que realizan en forma manual las retenciones del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Sobre Productos Financieros.

Aunque esta herramienta se implementó en agosto de 2007, para facilitar a los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta la captura e impresión de la declaración jurada ante el patrono de los empleados en relación de dependencia, con el propósito de generar automáticamente desde esta base, la conciliación y declaración jurada anual de retenciones

del ISR de asalariados, la herramienta es de uso obligatorio a partir del 1 de mayo del 2009, para los siguientes contribuyentes:

“Artículo 2. Contribuyentes Obligados. Están obligados al uso del RetenISR, los bancos del sistema, comerciantes, personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, que paguen, pongan a disposición o acrediten en cuenta a terceras personas, rentas sujetas a retención conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta o intereses de cualquier naturaleza de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros”.

Los formatos de los archivos a generar a través de “RetenISR” y la transmisión de los mismos, serán por medios electrónicos u otro medio distinto al papel autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria, observando para el efecto los plazos establecidos dentro del régimen de retenciones de las leyes correspondientes.

Para el cumplimiento de lo establecido en el Acuerdo del Directorio número 5-2009, los agentes de retención deben transmitir y entregar los datos en forma electrónica de conformidad con los plazos establecidos dentro del régimen de retenciones de las leyes correspondientes, debido a que SAT no recibe los formularios en papel.

Adicionalmente a la herramienta RetenISR, la Superintendencia de Administración Tributaria implementó también la herramienta electrónica RetenISR Web, la cual es de uso obligatorio únicamente para los contribuyentes especiales grandes y medianos.

#### **2.4.2.7 Obligaciones de los empleados en relación de dependencia**

Los empleados en relación de dependencia están obligados a (17: Arts. 56 y 57; 25: Arts. 32, 33 y 35):

- Presentar una declaración jurada ante el patrono proyectada al inicio de sus actividades laborales, para el efecto utilizará los formularios que llenen los requisitos establecidos en ley. No se pueden proyectar las donaciones y los gastos médicos a que se refiere los incisos d) y e) del artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo el patrono los considerará para redeterminar el impuesto a retener mensualmente a partir del mes en que los mismos sean documentados por los respectivos empleados. La declaración jurada ante el patrono debe contener:
  - Nombre del empleado
  - Domicilio fiscal
  - Número de identificación tributaria
  - Monto de sueldos y salarios que estima percibir (si este declara recibir ingresos de otros patronos estos se adicionarán)
  - Crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado, el cual se determinara multiplicando el 50% de la renta neta proyectada por la tarifa del Impuesto al Valor Agregado, 12%.
  
- Informar de cualquier modificación de los datos declarados al inicio de la relación laboral en la información proyectada, presentando una nueva declaración dentro de los 20 días posteriores al cambio.

En la práctica los empleados presentan habitualmente dos declaraciones juradas ante el patrono, una con información proyectada y otra al final del período con cifras definitivas, pocas veces se ejecuta la normativa anterior, sin embargo es obligación del patrono redeterminar el impuesto y efectuar la retención correspondiente.

- Informar al patrono que le pague la mayor remuneración anual, los ingresos recibidos de otros patronos, así mismo debe consignar en la declaración jurada ante el patrono el monto de las retribuciones que recibe de los otros patronos, y sus correspondientes nombres y apellidos completos, razón o denominación social de la entidad, según corresponda y número de identificación tributaria. Simultáneamente, el trabajador deberá presentar a sus patronos que le paguen remuneraciones menores, fotocopia del formulario presentado ante el patrono que actuará en calidad de agente de retención.

En algunos casos, puede suceder que los empleados no informen al patrono que le paga la mayor remuneración, de los ingresos obtenidos de otros patronos, por lo cual la Administración Tributaria en un futuro deberá implementar un mecanismo de control que pueda detectar la omisión de estos ingresos.

- Presentar Planilla para el Crédito por Impuesto al Valor Agregado, presentada ante la Administración Tributaria.
- Presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta Asalariados y pagar el impuesto correspondiente, cuando no se le haya retenido la totalidad del impuesto en la fuente.
- En los casos que un empleado cambie de patrono, debe informar al nuevo empleador sobre las rentas y retenciones que fue objeto para que este continúe aplicando la retención que corresponda.
- El trabajador queda obligado a presentar ante su patrono, una nueva declaración jurada, cuando tenga modificaciones en las deducciones o remuneraciones dentro del plazo de 20 días de ocurridas las mismas. Lo

anterior tendrá por efecto el cálculo del nuevo impuesto a pagar y la modificación del monto a retener mensualmente.

Se norma para los agentes retenedores que si vencido el plazo de 20 días antes mencionado, el empleado no presenta una declaración sobre las modificaciones a sus sueldos y salarios mensuales pagados; el patrono debe actuar como agente de retención, además cuando se ubique en un nuevo rango de la tarifa del impuesto el patrono procederá a determinar el nuevo monto a retener en forma mensual.

#### **2.4.2.8 Empleados en relación de dependencia no domiciliados (expatriados)**

##### **¿Quiénes se consideran domiciliados y domiciliados en el exterior?**

Se consideran domiciliadas en el exterior las personas jurídicas constituidas en el extranjero y las personas individuales extranjeras.

Se consideran domiciliados en Guatemala, salvo prueba en contrario, los extranjeros que hubieren residido ininterrumpidamente en el país por más de un año y que realicen los trámites necesarios para permanecer y trabajar legalmente en el mismo. Cumplido lo anterior podrá otorgársele Número de Identificación Tributaria al retenido.

En el caso de guatemaltecos que retornen al país para residir en forma permanente en el mismo, se considerarán domiciliados en Guatemala cuando así lo informen a la Administración Tributaria o presenten a su empleador o patrono la Declaración Jurada ante el Patrono.

Se consideran domiciliados en el exterior, salvo prueba en contrario, a los guatemaltecos que a la fecha en que perciban rentas de fuente guatemalteca, hubieran residido en el extranjero por más de seis meses. (25:Art. 36)

En el ámbito de la asesoría tributaria, a las personas extranjeras no domiciliadas, también se les conoce como expatriados. Los expatriados son personas que teniendo sus relaciones personales, familiares y profesionales en su país de origen, son transferidos por empresas multinacionales a otro país, para cumplir con un trabajo dentro de la organización en base a su experiencia y perfil.

En lo que respecta a las rentas de fuente guatemalteca que perciben las personas extranjeras no domiciliadas es decir que no poseen permiso de trabajo, pueden darse dos situaciones, que se desempeñen o no como empleados.

El impuesto a cargo de los extranjeros, en la Ley se establece como imposición el aplicar a las rentas obtenidas la tarifa del 10%, y regula que este gravamen tendrá carácter de pago definitivo. Las personas individuales o jurídicas que contraten directamente con los mismos, deberán retener dicho impuesto y pagarlo en los bancos del sistema dentro del plazo de los primeros 15 días hábiles del mes calendario inmediato siguiente a aquel en que se obtuvieron las rentas. (17:Art. 45)

El Impuesto Sobre la Renta, contenido en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, contempla un tipo impositivo del 15%, con carácter de pago definitivo, para los contribuyentes no residentes con o sin establecimiento permanente, que obtengan rentas por sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos. Los responsables y agentes de retención responderán solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que haya pagado. (14:Arts. 99 y 104)

Cuando los pagos a beneficiarios domiciliados en el exterior, sean en moneda extranjera, la base será el equivalente en quetzales de las divisas respectivas, considerando el tipo de cambio para la compra que el retenedor acredite haber utilizado, o el publicado por el Banco de Guatemala, conforme las regulaciones cambiarias que se encuentren vigentes a la fecha del pago o acreditamiento en cuenta según sea el caso. (25:Art.36)

En la práctica las rentas pagadas a extranjeros pueden calificarse también como servicios prestados, en cuyo caso se recomienda documentar con lo siguiente:

- a) Emitir factura especial. En este caso se presume la existencia de una renta presunta y la obligación del pagador de determinar el Impuesto Sobre la Renta. En consecuencia se debe retener con carácter de pago definitivo el impuesto que resulte de aplicar a la renta presunta una tarifa del 5% ó 6%, el primero por venta de bienes y el segundo por la adquisición de servicios, además del 12% del Impuesto al Valor Agregado; tarifas vigentes hasta diciembre de 2012, según reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 4-2012.

En la factura especial deberá consignarse el monto del impuesto retenido y como excepción se norma que la copia de dicha factura especial constituye la constancia de retención de este impuesto, la cual entregarán al vendedor de bienes o prestador de servicios. Las retenciones del Impuesto Sobre la Renta practicadas deben pagarse dentro de los 10 días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron y el Impuesto al Valor Agregado retenido dentro del mes calendario inmediato siguiente. (17: Art. 63)

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, establece que a partir del 1 de enero de 2013, quienes emitan facturas especiales por cuenta del vendedor o prestador del servicio, deberán retener con carácter de pago definitivo el Impuesto Sobre la Renta, aplicando a la renta imponible el tipo impositivo del 5% y 7%, porcentajes establecidos en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado (14:Arts. 16 y 44):

- b) Otra opción es pagar el 31% sobre los pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de honorarios, de conformidad con el artículo 45, literales b) o c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual deberá retenerse y pagarse dentro



del plazo de los primeros 15 días hábiles del mes calendario inmediato siguiente.

Transcurrido el plazo de seis meses, los extranjeros que deseen trabajar en relación de dependencia en Guatemala, deberán hacerlo en actividades lícitas y estarán obligados a obtener el permiso correspondiente al Ministerio de Trabajo y Previsión Social de conformidad con lo establecido en el Acuerdo Gubernativo No. 528-2003, Reglamento de Autorización del Trabajo de Personas Extranjeras a Empleadores del Sector Privado y Ley de Migración, artículo 43.

Prevalece en la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 102, inciso n), preferencia a los trabajadores guatemaltecos sobre los extranjeros en igualdad de condiciones y en los porcentajes determinados por la ley. En paridad de circunstancias, ningún trabajador guatemalteco podrá ganar menor salario que un extranjero, estar sujeto a condiciones inferiores de trabajo, ni obtener menores ventajas económicas u otras prestaciones.

Adicionalmente, por disposición legal establecida en el artículo 13, del Decreto número 1441, Código de Trabajo, se prohíbe a los patronos emplear menos de un 90% de trabajadores guatemaltecos y pagar a éstos menos del 85% del total de los salarios que en sus respectivas empresas se devenguen, salvo sobre lo que el particular establezcan leyes especiales; dichas proporciones pueden disminuir hasta un 10% o aumentarlas hasta eliminar la participación de trabajadores extranjeros, siempre que exista autorización mediante acuerdo razonado por el Organismo Ejecutivo, emitido por conducto del Ministerio de Trabajo y Previsión Social.

El cuadro siguiente presenta en resumen las opciones de tributación para un trabajador extranjero:

Extranjeros que obtienen rentas de fuente guatemalteca		
Con permiso de trabajo	No han tramitado permiso de trabajo	
	Empleado	Servicios
Retención según escala de tarifas progresivas, Art. 43	Retención del 10%, Art. 45, literal a)	Retención del 31%, Art. 45, literal b) o c)
Pago, primeros 10 días hábiles del mes inmediato siguiente, igual que empleados nacionales	Pago, primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente	Pago, primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente
Contrato de trabajo	Contrato de trabajo	Contrato de servicios
No afecto a IVA	No afecto a IVA	Afecto a IVA, cuando se emita factura especial, en lugar de la retención del 31%.

## 2.5 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto número 4-2012

El 17 de febrero de 2012, fue publicado en el Diario de Centro América, el Decreto número 4-2012, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, el cual contiene, entre otras, reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92.

En el ámbito del Impuesto Sobre la Renta, de los empleados en relación de dependencia, le son aplicables las siguientes reformas:

- Artículo 2. Se adicionó un último párrafo al inciso b) del artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual queda de la siguiente forma:

“Los planes de previsión social de capitalización individual a que se refiere esta literal, deberán corresponder expresamente a planes de previsión para jubilación y contar con la debida autorización de autoridad competente para funcionar como tales”. (13:Art.2)

Es decir, que a partir del 25 de febrero de 2012, fecha en que entró en vigencia ésta Ley, los planes de capitalización individual que se constituyeran con instituciones bancarias u otras entidades no autorizadas para este tipo de operaciones, no podrían deducirse del Impuesto Sobre la Renta.

No obstante lo anterior, el 4 de octubre de 2012, la Corte de Constitucionalidad suspendió temporalmente el artículo 2 del Decreto 4-2012, según expediente número 2836-2012, publicado en el Diario de Centro América, el 12 de octubre de 2012, por lo que recobra vigencia el texto que se reformó.

- A partir del 1 de abril de 2012, el valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal tanto para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquiriente de servicios, artículo 49, Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que éstas facturas no podrán ingresarse a la Planilla para el Crédito por Impuesto al Valor Agregado. (13:Art.17)
- En cuanto a bancarización en materia tributaria, se redujo a Q.30,000.00, la obligación de documentar por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, distinto al dinero en efectivo, en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios, los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o que constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios. Dichos pagos también podrán realizarse utilizando tarjeta de crédito, de débito o medios similares, independientemente de la documentación legal que corresponda. (13:Art.27)

Se entiende que existe una sola operación cuando se realicen pagos a un mismo proveedor durante un mes calendario, o bien cuando en una

operación igual o superior al monto indicado en el párrafo anterior, el pago se efectúe parcialmente o se fraccione el mismo.

Antes de la reforma al artículo 20, del Decreto número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, el monto máximo sin comprobación del pago por medios bancarios, era de Q.50,000.00.

Es importante indicar, que el artículo 27, del Decreto 4-2012, que reformó el artículo 20, del Decreto 20-2006, también fue suspendido temporalmente por la Corte de Constitucionalidad, el 4 de octubre de 2012, según expediente número 2836-2012, por lo que recobra vigencia la obligación de documentar el pago por el sistema bancario de todas aquellas operaciones que sean mayores a Q.50,000.00.

## **2.6 Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012**

El 5 de marzo de 2012, fue publicado en el Diario de Centro América, la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, el cual fue aprobado por el Congreso de República de Guatemala, el 16 de febrero de 2012.

La normativa aprobada sustituirá el Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta en el año 2013, además reforma algunos artículos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, y Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

El trabajo de investigación referencia el Decreto número 26-92, debido a que el caso práctico corresponde al período 2011, no obstante se presenta el alcance que viene contenido en el Impuesto Sobre la Renta incluido en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, el cual entra en vigencia el 1 de enero de 2013, esto considerando que el tema objeto de estudio guarda estructura

para períodos futuros, por lo expuesto también se realizó un análisis comparativo con la normativa.

El Decreto número 10-2012, clasifica las rentas en las siguientes categorías:

a. Renta de Actividades Lucrativas, que a su vez, se subdividen en:

a.1 Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas: el tipo impositivo del 31% no cambia para el año 2013; sin embargo disminuye en el período 2014 a un 28% y en un 25% para el 2015, antes Régimen Optativo (14:Art.14, 36).

a.2 Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas: el tipo impositivo se incrementó al 6% para el año 2013; del período 2014 en adelante el tipo impositivo disminuye al 5% cuando la renta no exceda de Q.30,000.00 mensuales, además se debe aplicar un 7% sobre el excedente y un importe fijo de Q.1,500.00; antes Régimen General (14:Art.44).

b. Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia: 5% sobre la renta imponible hasta Q.300,000.00 y sobre el excedente 7% más un importe fijo de Q.15,000.00, antes régimen de empleados en relación de dependencia (14:Art.73).

Se incorpora el término residente, para delimitar las rentas de fuente guatemalteca, y en el artículo 6 presenta las siguientes definiciones:

-Quien permanezca en territorio nacional más de 183 días, entiéndase período del 1 de enero al 31 de diciembre, aunque no sea en forma continua.

-Que su centro de intereses se ubique en Guatemala.

-Personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero en los casos siguientes:

a) miembros de misiones diplomáticas o consulares o que ejerzan un cargo o empleo oficial aunque no sea diplomático o consular;

b) funcionarios o empleados de entidades privadas por menos de 183 días;  
y

c) las personas de nacionalidad extranjera que tengan su residencia en Guatemala que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en misiones diplomáticas, oficinas consulares o bien se trate de cargos oficiales de gobiernos extranjeros, cuando no exista reciprocidad.

c. Rentas de capital y las ganancias de capital, a su vez las clasifica en (14:Art.84):

c.1 Rentas del capital Inmobiliario, 10%

c.2 Rentas del capital mobiliario, 10%, excepto distribución de dividendos, ganancias y utilidades cuyo tipo impositivo es del 5%.

c.3 Ganancias y pérdidas de capital, 10%

c.4 Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares, 10%

d. Retenciones de no residentes: pasajes aéreos y fletes 5%, telefonía y transmisión de datos 5%, energía eléctrica 5%, dividendos 5%, regalías 15%, honorarios 15%, otras rentas no especificadas 25%. (14:Art.104).

El presente trabajo de investigación desarrolla el régimen de empleados en relación de dependencia en el contexto de la auditoría, período 2011, por lo que únicamente se analizará el Régimen de Rentas del Trabajo en Relación de

Dependencia, contenido en la Ley de Actualización Tributaria, comparado con la Ley vigente, mismo que se presenta a continuación.

RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA			
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012	
		COMENTARIOS	
<p><b>1. Rentas de fuente guatemalteca</b></p>	<p>a) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero.</p> <p>b) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Guatemala, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.</p> <p>i) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.</p> <p>Artículo 5.</p>	<p>Las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.</p> <p>Entre otras, se incluyen como rentas del trabajo, las provenientes de:</p> <p>a) El trabajo realizado dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala o un establecimiento permanente u organismo internacional que opere en Guatemala.</p> <p>b) Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala.</p> <p>c) Los sueldos, salarios, bonificaciones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, entidades autónomas, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en otros países.</p> <p>d) Los sueldos, salarios, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la</p>	<p>Grava todo ingreso proveniente del trabajo personal en relación de dependencia prestado por un residente dentro o fuera de Guatemala, pagado por otro residente.</p> <p>Quedan gravadas las pensiones, jubilaciones y montepíos, antes éstas rentas estaban exentas, de conformidad con el inciso m), artículo 6, del Decreto número 26-92, aunque SAT indica que mediante el reglamento quedará exento.</p> <p>Aclara que los viáticos constituyen renta cuando no están sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, es decir que el empleado no presente facturas por los viáticos percibidos.</p>



RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA		
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012
		COMENTARIOS
	<p>tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.</p> <p>e) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica residentes en el país a miembros de sus directorios, consejeros de administración y otros consejeros u organismos directivos o consultivos, siempre que dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.</p> <p>Artículo 4, inciso 2.</p>	<p>Se adiciona que quedan gravadas las rentas de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala.</p> <p>Elimina los términos honorarios, aguinaldos y dietas, adiciona los viáticos no sujetos a liquidación que las entidades paguen a miembros de sus directorios, consejeros de administración, siempre que se encuentren en relación de dependencia.</p>
<b>2. Hecho generador</b>	<p>Elemento temporal del hecho generador. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece la presente ley.</p> <p>Artículo 7</p>	<p>Se define el hecho generador de forma específica para rentas provenientes del trabajo en relación de dependencia; en el Decreto número 26-92 el hecho generador se encuadraba de forma general para todas las rentas de fuente guatemalteca.</p> <p>Otra incidencia, es que la Ley, contempla como renta gravada las propinas.</p>

RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA		
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012
		COMENTARIOS
		<p>gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.</p> <p>2.Los sueldos, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.</p> <p>3.Las remuneraciones, sueldos, comisiones, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica, residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos de administración u otros órganos directivos, independientemente de donde actúan o se reúnen estos órganos colegiados, cuando dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.</p> <p>Artículo 68.</p> <p>Las rentas gravadas se imputan al período de liquidación en que sean percibidas o puestas a disposición del trabajador.</p> <p>Artículo 69.</p>
<b>3.Percepción de la renta</b>		<p>Se indica que las rentas efectivamente percibidas o puestas a disposición del trabajador se atribuirán al período de liquidación en el que se recibieron.</p>

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**

**CONCEPTO**

**DECRETO NÚMERO 26-92**

**DECRETO NÚMERO 10-2012**

**COMENTARIOS**

**4. Exenciones**

Están exentas del impuesto:

f) 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. No están exentas las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias.

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

m) Los aguinaldos hasta el cien por ciento (100%) del sueldo mensual, la bonificación anual establecida por el Decreto número 42-92 del Congreso de la República, así como las jubilaciones, pensiones y montepíos originados en Guatemala.

n) Las rentas y prestaciones en dinero que paguen, en concepto de seguridad social, todas las instituciones autorizadas a sus asegurados, afiliados y beneficiarios, por cualquiera de los riesgos o contingencias cubiertos por el respectivo régimen.

p) \*Los sueldos y salarios, viáticos, gastos de representación, compensación por costo de vida y cualquier otra remuneración de los funcionarios y agentes diplomáticos y consulares acreditadas por el Gobierno de

Están exentas del impuesto:

1. Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad, sean los pagos únicos o periódicos, se efectúen conforme el régimen de seguridad social, por contrato de seguro o en virtud de sentencia. No están exentas las remuneraciones que se perciban del patrono, durante el tiempo de vigencia de las licencias laborales con goce de sueldo.

2. El pago de la indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado.

3. Las remuneraciones que los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados ante el Gobierno de Guatemala, reciban por el desempeño de sus funciones, en condición de reciprocidad.

4. Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país. Para que proceda la exención de los gastos cubiertos con viáticos dentro del país, deben ser comprobados con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional.

En caso de los gastos incurridos fuera del país, para que proceda la exención se deberá demostrar y documentar la salida y entrada a Guatemala, la actividad en la cual

La nueva Ley, hace la aclaración que no están exentos los sueldos y salarios que el patrono pague al trabajador por licencias laborales con goce de salario, por ejemplo: los permisos que otorguen los patronos a los empleados para ausentarse de sus labores con goce salario por licencias para examen general privado a nivel universitario, aniversario de nacimiento, examen público de tesis, etc.

Mejora redacción del pago de la indemnización, de forma singular.

Condiciona la exención de las remuneraciones percibidas por diplomáticos y agentes consulares en el ejercicio de sus funciones por reciprocidad.

Elimina la exención de las rentas obtenidas por jubilaciones, pensiones y montepíos; y las rentas y prestaciones indicadas en el inciso m).

Indica que los gastos de representación y viáticos se consideraran rentas exentas cuando,

RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA			
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012	COMENTARIOS
	<p>Guatemala ante gobiernos extranjeros y organismos internacionales, que residan en el exterior; y los gastos de representación y viáticos de los funcionarios, dignatarios y empleados del Gobierno que asistan oficialmente al exterior.</p> <p>Artículo 6.</p>	<p>se participó y los boletos del medio de transporte utilizado.</p> <p>5.El aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario o <u>salario ordinario mensual</u>.</p> <p>6.La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público que establece la Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.</p> <p>Artículo 70.</p>	<p>estén comprobados con facturas; y cuando sean gastos fuera del país, para que proceda la exención deberá documentarse la salida y entrada a Guatemala, y acreditar el motivo del viaje.</p> <p>Delimita la exención del aguinaldo hasta el 100% del salario ordinario, antes solo indicaba el salario mensual.</p> <p>Delimita la exención de la bonificación anual hasta el 100% del salario ordinario, antes no se limitaba el monto de la exención.</p>
<b>5.Sujeto pasivo</b>	<p>Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.</p> <p>Artículo 3.</p>	<p>Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.</p> <p>Artículo 71.</p>	<p>Presenta una definición del sujeto pasivo exclusivamente para servicios personales en relación de dependencia, antes el sujeto pasivo se encontraba en la Ley, en forma general para todas las rentas de fuente guatemalteca.</p>
<b>6.Base Imponible</b>	<p>La renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos, las deducciones establecidas en el artículo 37.</p> <p>Constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos por la</p>	<p>La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en el artículo 72.</p> <p>Para efectos de las rentas del trabajo en relación de dependencia, se entiende como renta bruta, la suma de sus ingresos</p>	<p>Presenta la definición de renta bruta, como la suma de rentas gravadas más rentas exentas; y como renta neta, la diferencia entre renta bruta y rentas exentas.</p>

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**

<b>RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA</b>		<b>COMENTARIOS</b>
<b>CONCEPTO</b>	<b>DECRETO NÚMERO 26-92</b>	<b>DECRETO NÚMERO 10-2012</b>
	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, y otras remuneraciones similares.	gravados y exentos, obtenidos en el período de liquidación anual; y como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas.
<b>7. Deducciones</b>	<p>a) <u>La suma única de treinta y seis mil quetzales (Q. 36,000.00)</u> en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna.</p> <p>b) 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</p>	<p>a. <u>Hasta sesenta mil quetzales (Q.60,000.00), de los cuales cuarenta y ocho mil quetzales (Q.48,000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna: y doce mil quetzales (Q.12,000.00) que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes y adquisición de servicios, durante el período de liquidación definitiva anual. Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas que estarán sujetas a verificación por parte de la Administración Tributaria. La planilla deberá presentarse ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año, debiendo el patrono conciliar entre las retenciones efectuadas y la liquidación o declaración definitiva que deberá presentar el trabajador.</u></p> <p>c. Las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.</p> <p>d. Las primas de seguros de vida para cubrir</p>
		<p>Aumenta las deducciones personales de Q.36,000.00 a Q.48,000.00, sin comprobación alguna.</p> <p>Podrá deducir el Impuesto al Valor Agregado, pagado en compras personales hasta un máximo de Q.12,000.00. Persiste la obligación de presentar la Planilla para el Crédito por Impuesto al Valor Agregado los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año.</p> <p>El crédito fiscal deja de ser acreditable al impuesto determinado y pasa a ser deducible como gasto.</p> <p>Únicamente deja la deducción por contribuciones al IGSS y cuotas por regímenes de previsión social del Instituto de Previsión Militar, del Estado y sus instituciones; y primas de seguro de vida exclusivamente del trabajador, siempre que no devengue</p>

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**

<b>RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA</b>		<b>COMENTARIOS</b>
<b>CONCEPTO</b>	<b>DECRETO NÚMERO 26-92</b>	<b>DECRETO NÚMERO 10-2012</b>
	<p>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 operar en el país y con empresas extranjeras debidamente registradas en la Superintendencia de bancos, conforme la legislación aplicable. Los reintegros de seguros de vida no dotales que las compañías de seguros efectúan a sus asegurados, constituyen renta afecta en el período de imposición en que se produzcan, con excepción de las indemnizaciones que se efectúan por seguros de accidentes personales y de gastos médicos.</p>	<p>riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.</p>
	<p>c) El monto de las pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia y mientras sus efectos se mantengan.</p>	<p>Elimina las pensiones alimenticias.</p>
	<p>d) Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, <u>las municipalidades y sus empresas</u>; a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, científicas y culturales, a las Iglesias, entidades y asociaciones de carácter religioso, las universidades y partidos políticos; <u>todos debidamente autorizados</u>. <u>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</u></p>	<p>Elimina la deducción por donaciones a municipalidades y sus empresas.</p> <p>Para que proceda la deducción, las entidades que reciban las donaciones, deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, además deben contar con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto.</p> <p>Elimina el techo máximo de Q.500,000.00 anuales, y la deducción</p>

RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA		
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012
		COMENTARIOS
	<p>quinientos mil quetzales (Q.500.000.00) anuales.</p> <p>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.</p> <p>Las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, las iglesias, las entidades y asociaciones de carácter religioso y los partidos políticos, para que proceda la deducibilidad de las donaciones que reciben, deben estar debidamente constituidas y registradas, llevar contabilidad completa, inscribirse como contribuyentes en el Registro Tributario Unificado y presentar declaración jurada anual con los anexos y requisitos que establece el artículo 54 de esta ley. Para la comprobación de lo anterior y verificar la utilización de las donaciones recibidas, en los destinos previstos, estarán sujetas a la fiscalización por parte de la Administración Tributaria. En caso que se establezca que las donaciones no coinciden con los registros contables de la entidad que la recibe, no se aceptará la deducción al contribuyente que la otorgó y de encontrarse indicios de defraudación tributaria, se presentará la denuncia correspondiente conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.</p>	<p>del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta.</p>
	<p>e) Los gastos médicos pagados en Guatemala por el sujeto de gravamen, así como los</p>	<p>se limita al 5% de la renta bruta (rentas gravadas más rentas exentas).</p> <p>Elimina también del texto, que las entidades quienes reciben la donación, deben llevar contabilidad completa y presentar declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, debido a que también existen otras entidades que no están obligadas a cumplir estos requisitos, tal es el caso de las asociaciones y fundaciones civiles.</p>
		<p>Eliminado.</p>
		<p>Se elimina la deducción por gastos médicos.</p>

RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA			
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012	COMENTARIOS
	<p>pagados en beneficio de su cónyuge o conviviente o de sus hijos menores de edad o discapacitados, entendiéndose por gastos médicos: Los honorarios de profesionales médicos debidamente colegiados, por servicios, consultas, dictámenes, diagnósticos, tratamientos, excepto medicinas; y atención médica; lo pagado por exámenes de laboratorio de toda índole, tales como: exámenes radiológicos, patológicos, radiografías, gastroscopias, exploraciones, sonogramas, tomografías y cualesquiera otros procedimientos, exámenes o estudios, sean o no invasivos del cuerpo humano; lo pagado por concepto de tratamientos, internamientos o estancias en hospitales y centros de salud, incluyendo pero no limitando a lo pagado por pensión, servicios de enfermería y otras atenciones semejantes, siempre que el pago sea hecho directamente al hospital o centro de salud en el cual haya sido recluido o tratado el sujeto de gravamen o cualquiera de sus parientes indicados arriba y que dicho hospital o centro de salud se encuentre debidamente autorizado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social; lo pagado por concepto de naturaleza, por uso de quirófanos y otros pagos semejantes; los gastos de traslado, uso de ambulancias y otros medios de transportes por razón médica del sujeto de gravamen o de sus expresados parientes, así como gastos causados en salas y tratamientos de emergencias; los gastos ocasionados por</p>		



**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**

**COMENTARIOS**

**DECRETO NÚMERO 10-2012**

**DECRETO NÚMERO 26-92**

**CONCEPTO**

	<p>rehabilitación y tratamientos de fisioterapia, siempre que hayan sido hechos por prescripción o recomendación médica. Para la deducibilidad de los gastos médicos expresados, los mismos deberán ser debidamente justificados con las facturas legales correspondientes.</p>		
	<p>f) Las rentas exentas. Artículo 37.</p>	<p>Eliminado. Artículo 72.</p>	
<p><b>8. Tipos impositivos</b></p>	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- De Q.0.00 a Q.65,000.00 de renta imponible, importe fijo Q.0.00, más 15% sobre el excedente de renta imponible.</li> <li>- De Q.65,000.00 a Q.180,000.00 de renta imponible, importe fijo Q.9,750.00, más 20% sobre el excedente de renta imponible.</li> <li>- De Q.180,000.00 a Q.295,000.00 de renta imponible, importe fijo Q.32,750.00, más 25% sobre el excedente de renta imponible.</li> <li>- De Q.295,000.00 en adelante, importe fijo Q.61,500.00, más 31% sobre el excedente de renta imponible.</li> </ul> <p>El impuesto a pagar se determinará sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente al</p>	<p>Los tipos impositivos aplicables a la renta imponible son 5% y 7%, según el rango de renta imponible, y se aplican de acuerdo con la siguiente escala.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- De Q.0.01 a Q.300,000.00, importe fijo Q.0.00, tipo impositivo de 5% sobre la renta imponible.</li> <li>- De Q.300,000.01 en adelante, importe fijo de Q.15,000.00, tipo impositivo de 7% sobre el excedente de Q.300,000.00 de renta imponible.</li> </ul> <p>El impuesto a pagar se determina, para el primer rango, aplicando el tipo impositivo de</p>	<p>Establece dos escalas, 5% sobre la renta imponible hasta Q.300,000.00 y sobre el excedente 7% más un importe fijo de Q.15,000.00. Genera una disminución en la base y determinación del impuesto, aunque resulta ser un impuesto efectivo y real para los trabajadores.</p>

RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA			
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012	COMENTARIOS
	<p>imponible, importe fijo Q.32,750.00, más 25% sobre el excedente de renta imponible.</p> <p>- De Q.295,000.00 en adelante, importe fijo Q.61,500.00, más 31% sobre el excedente de renta imponible.</p> <p>El impuesto a pagar se determinará sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente al excedente de renta imponible de cada intervalo, según la escala anterior.</p> <p>Artículo 43.</p>	<p>cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible. Para el segundo rango, se determina sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) al excedente de renta imponible, según la escala anterior.</p> <p>Artículo 73.</p>	
<b>9. Período de liquidación</b>	<p>Para dichos contribuyentes el período de liquidación definitiva del impuesto es anual, principiando el uno de enero y terminando el treinta y uno de diciembre de cada año. En el caso de períodos de actividades menores de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa que corresponda según la escala anterior, para determinar el impuesto anual. Este impuesto se dividirá proporcionalmente entre el tiempo de duración del período menor al año y el resultado constituirá el impuesto a pagar, que no será mayor del treinta y uno por ciento (31%) de la renta imponible.</p> <p>Artículo 43.</p>	<p>El período de liquidación del impuesto es anual, principia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año.</p> <p>Artículo 74.</p>	<p>El período de imposición continúa del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.</p> <p>Elimina la proyección de la renta imponible a un año, debido a que el impuesto es directo sobre un 5% de la renta imponible.</p>

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA  
GESTIÓN DEL IMPUESTO**

**CONCEPTO**

**DECRETO NÚMERO 26-92**

**DECRETO NÚMERO 10-2012**

**COMENTARIOS**

**1.Obligación de retener**

Con excepción del caso establecido en el artículo 56, inciso a), toda persona que pague o acredite a personas domiciliadas en Guatemala, remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto 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 organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las 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 corresponda a los ingresos en relación de dependencia. En el reglamento se indicará la forma y los procedimientos para practicar y pagar las retenciones. No corresponde practicar retenciones sobre las 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 organismos internacionales, a los cuales esté adherida la República. Lo anterior, no excluye a los empleados guatemaltecos que laboren para tales misiones, agencias y organismos,

Todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajador. Igual obligación deben cumplir los empleados o funcionarios públicos que tengan a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones, por servicios prestados a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas.

No corresponde practicar retenciones sobre las 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 organismos internacionales, a los cuales esté adherida Guatemala. Lo anterior, no exime a los empleados residentes que laboren para tales misiones, agencias y organismos internacionales, de la obligación de presentar su declaración jurada anual y pagar el impuesto. Dichas entidades presentarán anualmente a la Administración Tributaria el listado de trabajadores residentes, los salarios y honorarios de éstos pagados durante el año calendario inmediato anterior.

Sustituye el término de "toda persona que pague" por "todo patrono que pague", y condiciona, para que aplique la retención, que la renta obtenida debe corresponder a un residente en Guatemala.

No corresponde efectuar retenciones sobre remuneraciones pagadas a diplomáticos, funcionarios, agentes consulares y empleados que integren las representaciones oficiales en la República.

\* Eliminado.

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA  
GESTIÓN DEL IMPUESTO**

**CONCEPTO**

**DECRETO NÚMERO 26-92**

**DECRETO NÚMERO 10-2012**

**COMENTARIOS**

	<p>de la obligación de presentar su declaración jurada anual y pagar el impuesto.</p> <p>Artículo 67</p>	<p>Artículo 75.</p>	
<p><b>2.Cálculo de la retención</b></p>	<p>Quienes se desempeñen en relación de dependencia, deberán presentar ante el patrono o empleador una declaración jurada al inicio de sus actividades laborales, exclusivamente por los ingresos que perciban de dicha actividad laboral, en los formularios que proporcionará la Dirección, en la cual deberán constar como mínimo los datos siguientes:</p> <p>a) Nombres y apellidos completos del empleado.</p> <p>b) Domicilio Fiscal.</p> <p>c) Número de identificación tributaria. Si no lo tuviere, deberá obtenerlo de la Dirección.</p> <p>d) Nombres y apellidos completos, o razón social y domicilio fiscal de otros empleadores, si los tuviere.</p> <p>e) Monto de los sueldos y salarios que estima percibirá durante el período, y</p> <p>f) Crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado, el cual se determina así: multiplicando el cincuenta por ciento (50%) del total de las rentas netas del trabajador por la tarifa del Impuesto al Valor Agregado. El monto del crédito así estimado se multiplica por el porcentaje de acreditamiento que establece el artículo 37 "A", según el período por el cual está presentando la declaración</p>	<p>Al principio de cada año o al inicio de la relación laboral, el patrono o pagador hará una proyección de la renta neta anual del trabajador, a la cual le deducirá el monto de cuarenta y ocho mil quetzales por concepto de gastos personales y el monto de las cuotas anuales estimadas por concepto de pagos al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Previsión Militar y al Estado por concepto de cuotas a regímenes de previsión social. Al valor obtenido, le aplicará el tipo impositivo correspondiente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 73 de la presente Ley y cada mes, el patrono o pagador retendrá al trabajador, la doceava parte del monto proyectado.</p> <p>Adicionalmente, si el trabajador hubiere laborado anteriormente con otro patrono, en el mismo período de liquidación, el patrono debe sumar para la proyección anual, los ingresos que el trabajador obtuvo conforme la constancia de retención que le presente.</p> <p>Cuando la proyección indicada en el primer párrafo del presente artículo, deba elaborarse ya habiendo iniciado al período de liquidación, la proyección se realizará por</p>	<p>Elimina la presentación de la declaración jurada ante el patrono al inicio de la relación laboral y/o cuando ocurra algún cambio en las rentas percibidas por el empleado; y asigna al patrono la obligación de proyectar la renta anual del trabajador para determinar el impuesto a retener mensualmente, y de efectuar nuevo cálculo en caso de modificación del monto anual estimado de la renta neta.</p> <p>Se elimina el crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado, para determinar el impuesto a retener mensualmente.</p> <p>La renta imponible se determinará de la siguiente forma:</p> <p>Renta neta                  (-) Deducción Q.48,000.00                  (-) IGSS                  (-) Cuotas de previsión social  <b>(=) Renta Imponible</b></p> <p>Se obliga al nuevo patrono a sumar las rentas obtenidas con anterioridad de otros patronos, conforme a la</p>

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA  
GESTIÓN DEL IMPUESTO**

RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA GESTIÓN DEL IMPUESTO		COMENTARIOS	
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012	
	<p>jurada ante el patrono y el resultado constituirá el monto del crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado que deberá incluir en dicha declaración, el cual queda sujeto a la liquidación del período de que se trate.</p> <p>Cuando por cualquier circunstancia se modifique cualesquiera de los datos arriba indicados, el empleado deberá informar de ello mediante la presentación de una nueva declaración jurada en formulario oficial ante su empleador, dentro del plazo de veinte (20) días hábiles inmediatos siguientes a la fecha en que se produzca el cambio.</p> <p>Artículo 57 y artículo 35 del Reglamento.</p>	<p>el número de meses que hagan falta para la finalización del período.</p> <p>Si por alguna circunstancia, se modifica el monto anual estimado de la renta neta del trabajador, el patrono o pagador, sin necesidad de declaración del trabajador, deberá efectuar nuevo cálculo para actualizar en los meses sucesivos el monto de la retención.</p> <p>Artículo 76.</p>	<p>constancia de retención presentada.</p>
<p><b>3. Trabajadores que tengan más de un patrono</b></p>	<p>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 la mayor remuneración anual. Para determinar la renta neta total, en dicha declaración indicará el monto de cada una de las retribuciones que recibe de los otros patronos; asimismo, sus correspondientes nombres y apellidos completos, razón o denominación social de la entidad, según corresponda y 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.</p>	<p><u>Cuando el trabajador tenga más de un patrono, debe informar dicho extremo al patrono que le pague o acredite mayor remuneración anual. Para determinar el monto de la retención total, según el tipo impositivo que le corresponda, el trabajador debe indicarle mediante declaración jurada, el monto de cada una de las retribuciones que recibe de los otros patronos. Simultáneamente, debe presentar a los otros patronos, copia del formulario presentado ante el patrono que actuará en calidad de agente de retención.</u></p> <p>Artículo 77.</p>	<p>Se regula en la ley el procedimiento de las retenciones cuando un trabajador labore para más de 1 patrono, anteriormente este procedimiento únicamente estaba normado en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>Obliga al empleado a presentar una declaración jurada, para informar al patrono que efectuara las retenciones, sobre las retribuciones que recibe de otros patronos.</p>

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA  
GESTIÓN DEL IMPUESTO**

**CONCEPTO**

**DECRETO NÚMERO 26-92**

**DECRETO NÚMERO 10-2012**

**COMENTARIOS**

<p><b>4. Constancias de Retenciones</b></p>	<p>Artículo 33, Reglamento del Impuesto Sobre la Renta. En todos los casos, los agentes de retención, en general, entregarán a los contribuyentes a quienes les retengan el impuesto, dentro de los 20 días hábiles inmediatos siguientes de efectuado el acreditamiento o el pago de la renta, las constancias correspondientes, que indiquen el nombre y apellido completos, domicilio fiscal y NIT del contribuyente que soportó la retención, el concepto de la misma, la renta acreditada o pagada, la tarifa aplicable y el monto retenido por impuesto. Si no se entrega a los contribuyentes las constancias aludidas, se impondrá al agente de retención una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto retenido.</p> <p>Los contribuyentes a quienes se les efectúen retenciones y no obtengan, de los agentes de retención en los plazos citados, las constancias de las retenciones practicadas, informarán de ello a la Dirección, dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días inmediatos siguientes de practicadas.</p> <p>El artículo 39, del reglamento indica que puede sustituirse la constancia de retención mensual con el voucher o la boleta de pago, y solo hacer una constancia al final del período.</p> <p style="text-align: right;">Artículo 68.</p>	<p>Los agentes de retención proporcionarán a los trabajadores a quienes les retenga, dentro de los 10 días inmediatos siguientes de efectuado el pago de la renta, las constancias de retención que indiquen el nombre, Número de Identificación Tributaria del patrono y del trabajador, la renta acreditada o pagada y el monto retenido. Los contribuyentes a quienes los agentes de retención no les proporcionen las constancias de retención en los plazos citados, informarán de ello a la Administración Tributaria, para las verificaciones y sanciones aplicables al agente de retención.</p> <p style="text-align: right;">Artículo 78.</p>	<p>Se redujo a 10 días el plazo para que el patrono entregue la constancia de retención al empleado. Se elimina de la Ley del Impuesto Sobre la Renta la multa del 10% sobre el monto retenido por no entregar las constancias aludidas y el plazo de 45 días para dar a aviso a la Administración Tributaria por el incumplimiento del agente de retención.</p> <p>Sin embargo, la sanción se encuentra regulada en el artículo 94, numeral 18, del Decreto número 6-91, Código Tributario, como una infracción a los deberes formales, imponiendo al Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada, una multa de Q.1,000.00 por cada constancia de retención no entregada en tiempo.</p> <p>Otra incidencia es que refiere al pago y si la persona gana por semana, quincena o mes.</p> <p>El decreto 10-2012, no contempla que pueda sustituirse el voucher o boleta de pago por la constancia de retención</p>
---	---	--	---

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA  
GESTIÓN DEL IMPUESTO**

**CONCEPTO**

**DECRETO NÚMERO 26-92**

**DECRETO NÚMERO 10-2012**

**COMENTARIOS**

**5.Liquidación y devolución de lo retenido en exceso**

Los agentes de retención, cuando comprueben al hacer la declaración jurada anual de las retenciones practicadas, que efectuaron retenciones en exceso a cualesquiera de sus asalariados, deberán proceder a devolverles a éstos las sumas retenidas en exceso, e informarán de ello a la Dirección en detalle y por cada asalariado, antes de la fecha de vencimiento para la presentación de la citada declaración jurada anual, en los formularios que se proporcionará. Al mismo tiempo, los agentes de retención, descontarán el total de tales sumas devueltas a los contribuyentes, del monto que les corresponda pagar por concepto de las retenciones del mismo mes calendario en que se realicen dichas devoluciones o de los siguientes, hasta reunir el valor de tales devoluciones.

Artículo 68.

Los trabajadores al finalizar su período de liquidación anual, deberán presentar al patrono las constancias de las donaciones realizadas, si fuera el caso, para que el patrono determine el impuesto definitivo. Si el patrono determina que retuvo de más a sus trabajadores, deberá devolverles las sumas retenidas en exceso e informar a la Administración Tributaria, dentro de los primeros 2 meses del año calendario, por los medios que ésta disponga. El patrono o pagador descontará dichas devoluciones del total de los montos de retenciones correspondientes a dichos períodos mensuales, hasta cubrir la totalidad de las devoluciones.

Si el contrato individual de trabajo concluyera antes de finalizar el período de liquidación de este impuesto, el patrono debe determinar el impuesto definitivo y devolverle las sumas retenidas en exceso o retenerle la cantidad faltante.

Artículo 79.

Adiciona la obligación de los empleados de presentar al patrono las constancias de donaciones, cuando corresponda, para que éste determine el impuesto.

Fija un plazo de 2 meses para que el patrono devuelva las sumas retenidas en exceso e informe a la Administración Tributaria, antes el plazo para efectuar las devoluciones en exceso iniciaba el 1 de enero y terminada el 14 de febrero de cada año, y se encontraba regulado en el artículo 39 del Reglamento.

El mandato de ley tiene implicaciones de financiamiento para el patrono tanto del sector público como privado, aunque en la práctica se tendrá a devolver de la misma forma.

En caso de cese de la relación laboral, obliga al patrono a determinar el impuesto definitivo, devolver la sumas retenidas en exceso o retener el impuesto faltante; antes se le entregaba al empleado una constancia de retención por el impuesto retenido, si se empleaba antes de finalizar el período, el nuevo patrono debía determinar y liquidar el impuesto, caso contrario el empleado debía presentar una liquidación, determinar el impuesto o solicitar a la Administración

**RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA  
GESTIÓN DEL IMPUESTO**

**CONCEPTO**

**DECRETO NÚMERO 26-92**

**DECRETO NÚMERO 10-2012**

**COMENTARIOS**

<p><b>6. Pago de retenciones</b></p>	<p>Al pagarse o acreditarse en cuenta rentas afectas y sujetas a retención, ésta debe practicarse mediante deducción de los montos por los conceptos que establecen las disposiciones pertinentes de esta ley, y enterarse en las cajas fiscales dentro de los 10 días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron los acreditamientos en cuenta o se realizaron los pagos de las rentas, y acompañar una declaración jurada correspondiente a las retenciones efectuadas a los beneficiarios domiciliados en el país, y otra declaración jurada por las retenciones correspondientes a beneficiarios no domiciliados en Guatemala.</p> <p>Artículo 63.</p>	<p>Los patronos o pagadores, por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición, deberán presentar declaración jurada de las retenciones practicadas y pagar el impuesto retenido, debiendo acompañar a la misma un anexo en el cual se especifique el nombre y apellido completos y Número de Identificación Tributaria de cada uno de los contribuyentes que soportaron la retención, el concepto de la misma, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención. Dicha declaración jurada deberá ser presentada dentro de los primeros 10 días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones, aunque se hubiese omitido realizar la retención.</p> <p>Artículo 80.</p>	<p>Tributaria el impuesto retenido en exceso.</p> <p>Tiene como otra implicación, que en las liquidaciones parciales no se considera la planilla del IVA.</p> <p>Obliga al patrono a cumplir con la presentación una declaración jurada de las retenciones practicadas y pagar el impuesto retenido en el plazo de 10 días del mes siguiente, aunque se haya omitido realizar la retención.</p> <p>Se adiciona la obligación de adjuntar un anexo que contenga nombres y apellidos, NIT, renta pagada y monto de la retención de los contribuyentes que soportaron la retención.</p>
<p><b>7. Obligación de presentar declaración jurada anual</b></p>	<p>Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el artículo 56 de esta ley, deberán presentar ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, aun cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, o cuando,</p>	<p>Los contribuyentes a los que se refiere el presente título, están obligados a presentar la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta y simultáneamente, pagar el impuesto, únicamente en los casos siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Cuando el o los agentes de retención no le efectuaron las retenciones.</li> <li>2. Cuando el o los agentes de retención</li> </ol>	<p>Indica de forma específica que están obligados a presentar la declaración anual los empleados cuando el agente de retención no efectuó o efectuó retenciones menores a las correspondientes, en ambos casos tendrá derecho a deducir las retenciones que les fueron practicadas. El plazo de presentación de dicha declaración debe efectuarse dentro de los primeros 3 meses del</p>



RENTAS DEL TRABAJO EN RELACION DE DEPENDENCIA GESTIÓN DEL IMPUESTO		
CONCEPTO	DECRETO NÚMERO 26-92	DECRETO NÚMERO 10-2012
		COMENTARIOS

	<p>excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de liquidación definitiva anual.</p> <p>No deberán presentar declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, mientras no medie requerimiento expreso de la Dirección:</p> <p>a) Las personas individuales que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia y cuyos ingresos totales anuales no superen la suma de la deducción que establece el inciso a) del artículo 37 de esta ley.</p> <p>c) <u>Las personas individuales que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia, cuando se les haya efectuado la retención de la totalidad del impuesto en la fuente. En caso contrario, deberán presentar la declaración jurada a la Dirección, pagando el impuesto resultante (...).</u></p> <p>Artículo 54 y 56. (.) En el reglamento se indicará la forma y los procedimientos para practicar y pagar las retenciones. (...).</p> <p>Artículo 67.</p>	<p><u>efectuaron retenciones menores a las correspondientes.</u></p> <p>Estos trabajadores tienen derecho a deducir del impuesto a pagar, el total de las retenciones efectuadas en el período de liquidación. La declaración jurada y pago del impuesto debe efectuarse dentro del plazo de los 3 primeros meses del año siguiente al período que se liquida.</p> <p>Artículo 81.</p>	<p>año siguiente al período que se liquida.</p> <p>Ejemplo: Empleados que trabajan en Embajadas, donde no les efectuaron retenciones, deben declarar el Impuesto Sobre la Renta, utilizando el formulario SAT-1171 en papel o 1179 formulario electrónico.</p>
<p><b>8. Forma y requisitos de las retenciones</b></p>		<p>El reglamento indicará los procedimientos para efectuar, cobrar y pagar las retenciones.</p> <p>Artículo 82.</p>	<p>Adiciona el término cobrar, dentro de los procedimientos para practicar retenciones.</p>

## **CAPÍTULO III**

### **EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR TRIBUTARIO**

#### **3.1 Descripción del Contador Público y Auditor**

El Contador Público y Auditor, es el profesional dedicado a aplicar, analizar e interpretar la información contable y financiera de una organización, con la finalidad de diseñar e implementar instrumentos y mecanismos de apoyo a las directivas de la organización en el proceso de toma de decisiones. Se le conoce también como aquel experto con formación universitaria en ciencias empresariales, con especial énfasis en materias y prácticas contable-financiero-tributaria-administrativas, auditoría externa e interna y servicios de asesoramiento empresarial.

Se puede definir también al Contador Público y Auditor como “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”. (31:468)

En Guatemala, podríamos decir que un Contador Público, es un profesional que después de acreditar su competencia profesional (título universitario), y mediante previa inscripción ante el colegio profesional correspondiente, está facultado para dar una opinión respecto de los hechos conocidos por él y propios del ámbito de su profesión, lo mismo que dictaminar sobre la información económica y financiera, realizar las actividades relacionadas con la ciencia contable, tributaria, los sistemas de información de la empresa, las finanzas, los costos, etc. (39:01)

#### **3.2 El Contador Público y Auditor como asesor tributario**

La asesoría tributaria ha venido cobrando interés, esto en vista de que los contribuyentes tienden a desconocer las leyes impositivas que le son aplicables, o

bien por no tener formación para interpretarlas. Ante esto se ven en la necesidad de recurrir a un profesional experto en dicha área con el propósito que se le oriente adecuadamente con relación al pago de los impuestos.

Otro factor que sugiere acudir a un Contador Público y Auditor es porque la mayoría de los impuestos están relacionados con la información contable, al referir bases tal como la cantidad de capital, activo total, ingresos brutos, utilidad del ejercicio, costos y gastos, etc., y el profesional es experto en contabilidad, en consecuencia está en la capacidad de orientar al empresario respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (30:143)

Objetivos que debe perseguir una asesoría tributaria:

- a) Informar al contribuyente de los cambios en las leyes tributarias que tengan incidencia en el desarrollo de sus actividades económicas, y los diferentes criterios que se tengan de las mismas.
- b) Utilizar los incentivos, exenciones y beneficios que la estructura tributaria otorga a determinados regímenes impositivos.
- c) Verificar que las obligaciones tributarias de la empresa se presenten oportunamente a la Administración Tributaria y de acuerdo a la normativa vigente.
- d) Establecer multas y sanciones que podrían ser desfavorables, como consecuencia de la incorrecta interpretación de la legislación aplicable.

En el logro de los anteriores objetivos influirán en su cumplimiento los criterios de la Administración Tributaria y la información proporcionada, por lo tanto, la función del auditor se limita en asesorar en forma oportuna y correcta el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin embargo existen aplicaciones de la administración

que pueden restringir el trabajo desempeñado, en consecuencia, la intervención del auditor no garantiza en un 100% las contingencias de tipo fiscal a una entidad, sino que presupone una garantía en un debido proceso.

Los propietarios o socios de las empresas pueden optar por la contratación de un despacho de profesionales o a un Contador Público y Auditor que ejerce en forma independiente, para que emita un Dictamen con propósito especial. Es decir, una revisión fiscal, para lo cual presentará una propuesta de servicios que incluya el alcance de la revisión, el tiempo y el costo, tal como ocurre en el trabajo de auditoría de Estados Financieros, y verificará las áreas de mayor importancia, en especial aquellas acciones afectas al pago de impuestos, lo cual podrá evidenciar con la propuesta y un programa de trabajo.

En cuanto a la normativa aplicable al Contador Público y Auditor como consultor tributario, no se debe obviar el Código de Ética Profesional de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, que establece lo siguiente (4:14):

“Artículo 39. Cuando se presten servicios profesionales de naturaleza tributaria, se deberán evaluar y presentar las opciones al cliente, las cuales deberán ser congruentes con las leyes tributarias de Guatemala y no han de obstruir de ninguna manera la integridad y objetividad profesional.

Artículo 40. El Contador Público y Auditor no deberá asegurar a su cliente que las soluciones tributarias propuestas son incuestionables; por el contrario, deberá señalar las limitaciones y consecuencias posibles derivadas de la aplicación de sus recomendaciones, de tal forma que el cliente pueda interpretar apropiadamente que lo propuesto es una opinión, y no la afirmación de un hecho.

Artículo 41. Se deberá ser cuidadoso en dejar historia documental, de acuerdo a la naturaleza del servicio profesional que se preste.

Artículo 42. Después de analizar detenidamente los preceptos legales aplicables a la propuesta, se deberán sustanciar las interpretaciones dadas a las leyes tributarias analizadas y, cuando se considere necesario, se deberá recomendar al cliente la consultoría de un profesional de otra rama, si con esto queda mejor sustentado el apoyo al cliente.

Artículo 43. El asesor tributario rechazará la ejecución de aquellos trabajos que puedan suponer un menoscabo en la calidad del servicio que presta, o que contravengan la ética profesional y los principios deontológicos recogidos en el presente Código”.

### **3.3 Responsabilidad del Auditor (La propuesta de servicios y el alcance)**

El auditor elaborará la propuesta de servicios, basándose en la información proporcionada por la administración, así mismo, el alcance, la ejecución y resultados del trabajo realizado dependerá de los términos acordados en la propuesta de servicios.

En Guatemala, la propuesta de servicios regula sobre las obligaciones a las cuales se compromete el auditor para la realización del trabajo. No obstante, la misma tendría limitaciones en una demanda, dado que no se está firmando un acuerdo como tal.

#### **3.3.1 Etapa previa a la contratación**

Antes de aceptar un trabajo, el auditor debería obtener un conocimiento preliminar de la empresa y del trabajo a realizar, para lo cual podrá utilizar un memorando o cuestionario.

Al utilizar el memorando, se busca dar las bases que permitan establecer el presupuesto de honorarios, en los casos en que a la firma inicialmente se le haya llamado para hacer un presupuesto antes de la contratación de los servicios o de la decisión final de la compañía acerca de la contratación del servicio. Además, la

información obtenida por medio de este memorando también puede servir de base para la planeación del trabajo y para elaborar los programas de trabajo. (3:36)

Se debe elaborar un cuestionario para asegurar que se obtenga la información completa y se pueda comprobar por medio de otros procedimientos la base que permita llegar a la opinión del profesional. (3:37)

La información obtenida mediante el cuestionario, junto con el archivo histórico o historial fiscal de la empresa son, en la práctica, las dos principales fuentes de datos útiles para confeccionar el programa y seleccionar las pruebas sustantivas.

### **3.3.2 Definición de los términos del trabajo**

#### **Cartas compromiso de auditoría**

Esta carta documenta y confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de cualesquier informes. Debe enviarse antes de iniciar el trabajo para evitar malos entendidos respecto del trabajo. (33:15)

La forma y contenido de las cartas compromiso pueden variar para cada cliente pero deben hacer siempre referencia a (6:NIA 210):

- El objetivo de la auditoría
- Responsabilidad de la administración por información proporcionada
- El alcance, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos o pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor
- La forma de los informes
- El riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas sustanciales puedan permanecer sin ser descubiertas

- Acceso sin restricción a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con el trabajo realizado

Se puede también incluir:

- Arreglos respecto de la planeación de la auditoría
- Expectativa de recibir de la administración una confirmación escrita referente a las representaciones hechas en conexión con la auditoría
- Petición al cliente de confirmar los términos del trabajo acusando recibo de la carta compromiso.
- Descripción de cartas o informes que el auditor espera emitir para el cliente.
- Bases sobre las que se calculan los honorarios y otros arreglos para facturación.

La Norma Internacional de Auditoría 210 considera los “Acuerdo de los términos de los trabajos de auditoría”, que pretende además ayudar al auditor con la preparación de cartas compromiso relativas a auditorías de estados financieros, sin embargo los lineamientos son también aplicables a servicios relacionados. Cuando se ha de prestar otros servicios como asesoría sobre impuestos, contabilidad, administración o presupuestos, puede ser apropiado emitir cartas por separado. (25:15)

En algunos países, el objetivo y alcance de una auditoría y las obligaciones del auditor son establecidas por la ley. Aún en esas situaciones las cartas compromiso resultan ser informativas para sus clientes.

### **3.3.3 La propuesta de servicios**

El auditor tiene como responsabilidad directa la preparación y discusión de la propuesta de servicios, la cual podrá en forma general puede contener lo siguiente:

- a) Breve introducción de la contratación del trabajo
- b) Objetivo del trabajo
- c) Alcance del Trabajo

- d) Duración del Trabajo (tiempo estimado)
- e) Honorarios
- f) Acuerdo de confidencialidad
- g) Salvedades

### **3.3.4 Demandas en contra de auditores por mala práctica**

A la fecha de la presente investigación, en Guatemala, no ha sido recurrente que existan demandas en contra de Contadores Públicos y Auditores o despachos (firmas) de auditores por negligencia o mala práctica de procedimientos o por recomendaciones de algún tipo que tengan un posterior efecto adverso o por omisiones al informar. No obstante en otros países como en Estados Unidos y en Europa, las demandas son parte del mundo de los negocios en la prestación de servicios profesionales.

Aunque cabe aclarar que se tiene legislación que podría tipificar realización por estafa mediante información contable, de conformidad con el artículo 271, del Decreto número 17-73, Código Penal.

La Norma Internacional de Auditoría 240 (NIA), trata de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. Los errores en los estados financieros pueden surgir ya sea por fraude o por error. El factor distintivo entre fraude y error es si la acción fundamental que produce el error en los estados financieros es intencional o no intencional. Aunque el alcance de esta norma refiere a una auditoría de estados financieros, puede servir de referencia a otros trabajos de auditoría, en lo que se aplicable. (6:194)

Responsabilidad del auditor:

- ✓ Es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros como todo están libres de error material, ya sea por causa de fraude o de error. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que no puedan detectarse algunos errores



materiales aun cuando la auditoría sea planeada y desempeñada de manera adecuada.

- ✓ El riesgo de no detectar un error material resultado de fraude es mayor que el riesgo de no detectar uno que sea resultado de error. Esto porque el fraude puede implicar esquemas, sofisticados y organizados cuidadosamente para ocultarlo, como las falsificación, dejar de registrar transacciones de forma deliberada, o representaciones erróneas, intencionales que se hacen al auditor. Estos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede hacer que el auditor crea que la evidencia de auditoría es persuasiva, cuando es en verdad, falsa. La capacidad del auditor de detectar un fraude depende de factores tales como: la pericia del perpetrador, la frecuencia y extensión de la manipulación, el grado de colusión implicado, el tamaño relativo de las cantidades individuales manipuladas, y la antigüedad de los involucrados. Mientras que el auditor, tal vez, pueda identificar las oportunidades potenciales para perpetrar fraude, es difícil para el auditor determinar si los errores en áreas de juicio como las estimaciones contables son causados por fraude o error.
- ✓ El riesgo de que el auditor no detecte un error material por fraude de la administración es mayor que para el fraude de empleados, porque la administración frecuentemente está en posición de manipular directa o indirectamente los registros contables, de presentar información financiera fraudulenta o de sobrepasar los procedimientos de control planteados para prevenir fraudes similares por otros empleados.
- ✓ Al obtener una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener el escepticismo profesional en toda la auditoría, considerando el potencial de que la administración sobrepase los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar error pueden no ser efectivos para detectar fraude. Los requerimientos de

esta NIA, están planeados para ayudar al auditor a identificar y evaluar los riesgos de error material debido a fraude y a diseñar procedimientos para detectar este error.

Los objetivos del auditor son:

- ✓ Identificar y evaluar los riesgos de error material.
- ✓ Obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría respecto de los riesgos determinados de error material debido a fraude, mediante el diseño e implementación de respuestas apropiadas; y
- ✓ Responder de manera apropiada al fraude o sospecha de fraude identificados durante la auditoría. (6:195, 196)

No obstante el auditor por su calidad, debe llevar a cabo de la mejor forma el trabajo consciente de su responsabilidad. Como parte del producto que presenta debe manifestar que el resultado de la asesoría se limita a identificar situaciones que podrían ser desfavorables en el futuro y que el trabajo elaborado tiene una limitación dado que no realiza una revisión total de las operaciones sino el aplicar técnicas de auditoría específicamente para trabajo para el que fue contratado.

### **3.3.5 Responsabilidad de la administración por cumplimiento de las leyes**

Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y regulaciones. Las siguientes políticas y procedimientos, pueden ayudar a la administración a controlar sus responsabilidades de la prevención y detección por incumplimiento:

- Vigilar las regulaciones legales y asegurarse que los procedimientos de operación estén diseñados para cumplir estas regulaciones.
- Instituir y operar sistemas apropiados de control interno
- Desarrollar y vigilar el cumplimiento de un código de conducta empresarial
- Contratar asesores legales para auxiliar en la vigilancia de los requisitos legales

- Mantener un compendio de las leyes importantes que la entidad tiene que cumplir dentro de su industria particular. (3:190)

### **3.4 Fase de planeación**

Es un proceso continuo e iterativo, que a menudo comienza poco después (o en conexión con) de la terminación de auditoría anterior, y continua hasta que se termina el trabajo de auditoría actual. La planeación; sin embargo, incluye consideración de la oportunidad de ciertas actividades y procedimientos de auditoría que necesitan completarse antes del desempeño de más procedimientos de auditoría, por ejemplo: obtener un entendimiento general del marco de referencia legal y de regulación aplicable a la entidad y cómo está cumpliendo la entidad con ese marco de referencia. (6)

“Planeación” en el trabajo de una auditoría, también es desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados. El auditor planea desarrollar la auditoría de manera eficiente y oportuna. (33:31)

Para que una revisión de naturaleza tributaria se desarrolle en forma eficiente, efectiva y oportuna, debe ser adecuadamente planificada, conforme a los procedimientos requeridos y acordados con la administración.

El proceso de planeación o planificación abarca actividades que van desde las disposiciones iniciales para tener acceso a la información necesaria hasta los procedimientos que se han de seguir al examinar tal información, e incluye la planificación del número y capacidad del personal necesario para realizar la auditoría. La naturaleza y alcance de los procedimientos de planificación del auditor, varían según el tamaño y complejidad de la entidad, de su experiencia en la misma y de su conocimiento. (30:306)

La planificación es necesaria y obligatoria en todos los compromisos de auditoría, para planear la auditoría de cumplimiento o revisión tributaria, se debe obtener una comprensión del marco legal y regulador aplicable a la entidad y cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco de referencia. (2:79)

Para obtener comprensión general de leyes y regulaciones, por lo general el auditor tendría que:

- Identificar las leyes y regulaciones que debe cumplir la entidad
- Indagar con la administración respecto de las políticas y procedimientos de la entidad referentes al cumplimiento con dichas leyes y regulaciones

La Norma Internacional de Auditoría 300, regula el planeamiento efectivo de un trabajo recurrente o bien distingue los lineamientos que deben considerarse en una primera auditoría. Es decir, que regula la debida documentación de un plan general de auditoría y de las fases que deben ser consideradas por el auditor. Adicionalmente, la norma establece que el auditor puede usar programas estándar de auditoría los cuales podrán ajustarse de acuerdo a las circunstancias particulares del trabajo.

La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes en forma expedita, y que la asignación y coordinación del trabajo de los auditores sea la apropiada. (33:31)

### **Actividades de planeación**

- Estrategia general de la auditoría: fija el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, y guía el desarrollo del plan más detallado.
- Plan de auditoría: es más detallado que la estrategia de auditoría e incluye la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que han de desempeñar los miembros del equipo.
- Dirección, supervisión y revisión: el auditor deberá planear la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del

equipo del trabajo y de la revisión de su trabajo, los cuales varían dependiendo de muchos factores, incluyendo el tamaño y complejidad de la entidad, el área de auditoría, así como las capacidades y competencia del personal que desempeña el trabajo.

- Documentación: el auditor debe documentar por escrito la estrategia general de auditoría y el plan general de auditoría, incluyendo cualquier cambio importante durante el trabajo.
- Comunicación con los encargados de gobierno corporativo y con la administración: estas discusiones generalmente mejoran la efectividad y eficiencia de la auditoría, pero al final la responsabilidad de la estrategia y del plan de auditoría sigue siendo responsabilidad del auditor.
- Consideraciones adicionales en trabajos iniciales de auditoría: desempeñar procedimientos respecto de la aceptación, comunicarse con el auditor precedente, cuando ha habido cambio de auditores.

#### **3.4.1 Responsabilidad de la planeación**

La planeación de la auditoría debería llevarse a cabo bajo la supervisión del auditor, asumiendo uno de los socios o gerentes la responsabilidad final de la revisión o examen. Sin embargo, el auditor puede delegar partes de la planificación o del examen en otro personal. Si el auditor actúa por cuenta propia, normalmente supervisará directamente el compromiso adquirido hasta que se haga necesaria la intervención de un gerente o supervisor. (30:306)

#### **3.4.2 Normas y procedimientos de la planeación**

Como norma general las tareas que va a desarrollar el auditor se planifican con anterioridad al comienzo del trabajo, fijándose criterios objetivos y constantes sobre los que basa la planificación.

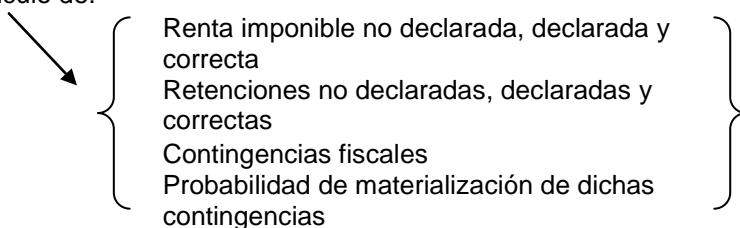
Dicha planificación especificará los procedimientos de auditoría que se van a emplear, la extensión que se va a dar a las pruebas, el momento en que éstas se

van a aplicar, y los papeles de trabajo donde se registrarán los resultados.

La planificación inicial debe ser objeto de un seguimiento continuo durante la ejecución del trabajo, con el fin de adaptarla a las circunstancias, debido a que, a medida que va introduciéndose en el núcleo de la entidad auditada, va descubriendo defectos e inconvenientes, así como nuevas necesidades de su programa de trabajo que debe ir corrigiendo.

Como medio para obtener evidencia de los controles establecidos de la entidad, el auditor elabora un cuestionario de control interno, a través de las indagaciones -principalmente de forma oral- realizadas cerca de personas con responsabilidades en las tareas de planificación y preparación de las declaraciones fiscales y su vinculación con el pago de sueldos y salarios.

Ejecutar la planificación incluye programar y organizar las pruebas sustantivas, de tal forma que los mismos conceptos seleccionados por auditoría para determinados fines específicos, sean utilizados también para satisfacer el grado de cumplimiento de las normas fiscales que la entidad ha alcanzado. En los papeles de trabajo deben ser previstas las columnas en las que figure el examen de los conceptos que se detallan a continuación:

- Conceptos
- Renta imponible
- Tipo impositivo
- Criterios de imputación
- Exenciones y deducciones
- Cálculo de:
  - 

- Renta imponible no declarada, declarada y correcta
    - Retenciones no declaradas, declaradas y correctas
    - Contingencias fiscales
    - Probabilidad de materialización de dichas contingencias

Un parámetro que puede modificar el alcance de una revisión planificada es el número de errores detectados, ya que deberá aumentarse el número de pruebas a

realizar para satisfacerse si los errores responden y reflejan la excepción o, por el contrario, son habituales.

### **3.4.3 Programas de auditoría**

El programa de auditoría es un conjunto de instrucciones para los auxiliares involucrados en la auditoría y a la vez como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría también contiene los objetivos para cada área y un presupuesto de tiempo que parte de las horas estimadas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría. (33:35)

Cada auditoría tiene un carácter singular, en consecuencia cada programa debe adaptarse a las circunstancias.

Algunas firmas optan por utilizar programas estándar como marco de referencia, los cuales pueden ajustarse a aquellos procedimientos adicionales que se consideren convenientes para adaptarse a los hechos y circunstancias pertinentes a un encargo concreto. (30:321)

También se han creado programas normalizados basándose en un enfoque "mínimo", que limita el programa estándar a procedimientos que se utilizarán probablemente en Dictámenes Especiales. Los tipos de programas normalizados, pueden dar como resultado un ahorro de tiempo y proporcionar al auditor un enfoque más uniforme y una seguridad adicional de que los procedimientos importantes no se pasarán por alto. (30:321)

Sin embargo, algunos profesionales creen que cualquier tipo de programa estándar tiende a fomentar un enfoque mecánico y poco imaginativo para su desarrollo. Estos prefieren enfocar cada trabajo individual como una situación completamente nueva y basándose en los hechos y circunstancias que se consideren aplicables al trabajo concreto de auditoría. Consideran que este

enfoque fomenta la agudeza mental y la imaginación y es más eficaz, ya que se ajustan a las circunstancias específicas. (30:322)

#### **3.4.3.1 Tipos de programas**

Pueden emplearse dos formas básicas diferentes de programas de auditoría. Una contiene instrucciones generales o normalizadas y requiere del auditor la preparación de los procedimientos aplicables a medida que se lleva a cabo la auditoría. La otra forma, el programa especial, se prepara o adapta a una auditoría específica y, por lo tanto, contiene únicamente aquellas instrucciones y procedimientos relevantes de la misma. Aunque el programa general puede resultar menos eficaz que el especial como guía para los procedimientos específicos, ambos proporcionan el marco necesario para asegurarse de que se realizan o consideran todos los procedimientos de auditoría significativos durante el curso de la misma. (30:385)

#### **3.4.3.2 Ventajas de los programas de auditoría**

No obstante lo anteriormente expuesto, los programas tienden a facilitar notablemente la organización de las auditorías. Los rasgos de organización se pueden observar en las ventajas básicas que se atribuyen a los programas y en los diferentes tipos de ellos que son de uso corriente. (30:384)

Las principales ventajas de un programa de auditoría se describen en la siguiente lista:

- Especifica el trabajo esencial que se ha de realizar
- Promueve la distribución eficaz del trabajo entre los miembros del personal de auditoría
- Facilita la creación de rutinas metódicas que permitan un ahorro de tiempo
- Asigna responsabilidades por el trabajo realizado
- Sirve de guía para trabajos posteriores como base de revisión de programas. (30:384)



Fundamentalmente, la utilización de un programa constituye un método para asegurarse de que se ha realizado todos los procedimientos que se exigen en el plan de auditoría original. Pese a la situación que los sistemas y las operaciones pueden cambiar de un trabajo a otro, la utilización de un programa proporciona al auditor un medio de coordinar las normas establecidas inicialmente para la ejecución de la auditoría.

### **3.5 Fase de Ejecución**

En la fase de ejecución, el Contador Público y Auditor desarrollará el trabajo para el cual fue contratado de acuerdo con los términos y condiciones indicadas en la propuesta de servicios.

Si la contratación fuera para verificar el Régimen de Empleados en Relación de Dependencia del Impuesto Sobre la Renta, además de una comprensión general del marco legal, el auditor debe tener con toda claridad lo aplicable a este régimen tributario que afecta a los empleados en relación de dependencia y sobre el cumplimiento como entidad en el marco que lo ubica con responsabilidad solidaria.

#### **3.5.1 Procedimientos de auditoría**

Los procedimientos de auditoría pueden definirse en grandes términos como los actos o hechos que realiza el auditor para alcanzar los objetivos del examen. Por lo que se puede considerar que los procedimientos están diseñados fundamentalmente, para obtener evidencia, aunque sirven también de ayuda para la supervisión de auditorías. (30:374)

Al realizarse una revisión tributaria, potencialmente se presenta un riesgo que puede inducir a incumplimientos legales sin que exista dolo, debido a factores como:

- De la existencia de múltiples leyes y regulaciones, o vacíos fiscales. Dichas situaciones pueden originar diferencias por criterios al interpretar las normas tributarias.

- La efectividad de los procedimientos de auditoría es afectada por las limitaciones inherentes de los sistemas.
- Mucha de la evidencia obtenida por el auditor es de naturaleza persuasiva y no definitiva. (3:191)

### **3.5.1.1 Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría**

**Naturaleza:** La naturaleza de los procedimientos de auditoría se refiere a su propósito (pruebas, controles o procedimientos sustantivos) y tipo, esto es, inspección, observación, indagación, confirmación, cálculos, redeseño o procedimientos analíticos. (3:158)

A continuación se ejemplificarán algunos procedimientos para otorgar confianza de las remuneraciones pagadas a los empleados y las deducciones permitidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar el Impuesto Sobre la Renta de los empleados:

- a) Autorización de contrataciones: Cada funcionario y empleado de la empresa cuenta con un expediente archivado, en el que constan su contrato individual de trabajo con las respectivas firmas de autorización y aceptación.
- b) Autorización de remuneraciones: Todas las nóminas se preparan con base a registros que demuestran el tiempo trabajado.
  - Tarjetas de tiempo con hora de entrada, de salida, de reingreso a tiempo extraordinario y salida de tiempo extraordinario. Las tarjetas de tiempo constituyen la base para la preparación de nóminas, con el objeto de ejecutar los siguientes procesos:
    - ✓ Costear las horas, o días de asistencia.
    - ✓ Agregar prestaciones por tiempo extra, comisiones, incentivos, viáticos, etc.

- ✓ Efectuar los cálculos por deducciones a trabajadores establecidos en ley.
  - Con copia de las nóminas de salarios, el departamento de contabilidad prepara las pólizas de diario del líquido a recibir por los empleados y las deducciones efectuadas.
- c) Verificación de cuentas bancarias para cada funcionario y empleado para el control de pago de nóminas aprobadas por el departamento de contabilidad.
- El encargado firma la carta donde autoriza al banco para que se debite de la cuenta de la empresa y se haga el acreditamiento en la cuenta de cada empleado, cotejándola con los importes netos de las respectivas nóminas. En caso de personal temporal, debe verificarse el pago por medio de cheque con el importe que corresponda, y que consigné el sello de “No Negociable” con el objeto de reducir riesgos al beneficiario al momento de extravío o robo.
- d) Pruebas globales de nóminas, con los registros contables.
- e) Documentación de deducciones: Verificación física de los documentos que respaldan las deducciones permitidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar la renta imponible.
- Facturas
  - Planillas para el crédito por Impuesto al Valor Agregado
  - Planillas del IGSS
  - Nóminas de aguinaldo y bono 14
  - Recibos por donaciones
  - Sentencias fijadas tribunal de familia

**Oportunidad:** La época apropiada en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar; se refiere además al período o fecha para su aplicación. (3:159)

Por ejemplo, en una revisión del régimen de empleados en relación de dependencia establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los procedimientos de auditoría deberían de llevarse a cabo al inicio del período, para verificar que la renta imponible proyectada, sobre la cual se determinó el impuesto a retener mensualmente, fue determinada correctamente (renta neta anual menos deducciones); y al final del período para establecer la correcta determinación del impuesto definitivo y su correspondiente declaración.

**Extensión:** Incluye la cantidad a desarrollar de un procedimiento específico de auditoría, podría ser el tamaño de muestra, la cual se determina mediante el juicio, luego de considerar la importancia, el riesgo, y el grado de aseguramiento que el auditor planea obtener. (3:160)

El alcance de los procedimientos de auditoría que respondan al riesgo evaluado, deben ser proporcionales, esto es, si aumenta el riesgo de errores de importancia relativa, el alcance (cantidad de muestras o controles sujetos a los procedimientos diseñados) debe aumentar.

Ejemplo: Si se detectan errores en la determinación del impuesto a retener mensualmente en algunos empleados, deberá aumentarse la muestra revisar, y a que se debe el error de cálculo.

### **3.5.2 Técnicas de auditoría**

Entre las principales técnicas de auditoría se encuentran (30:374):

- Inspección: Examen minucioso de los recursos físicos y documentos para determinar su existencia y autenticidad.
- Observación: Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

- **Confirmación:** Comunicación independiente, con una parte ajena para determinar la exactitud y validez de una cifra o hecho registrado.
- **Investigación:** Obtener las respuestas orales o escritas a preguntas concretas relacionadas con las áreas de importancia de auditoría.
- **Confrontación:** Seguimiento del registro y traspaso de transacciones concretas a través del proceso de contabilidad, como medio de ratificación de validez de las transacciones y del sistema de contabilidad.
- **Realización de nuevos cálculos:** Repetición de los cálculos matemáticos necesarios para establecer su exactitud.
- **Revisión de documentos comprobantes:** Examen de las pruebas escritas subyacentes, para el presente caso, como los recibos de pago, constancias de retención, cheques, declaraciones juradas.
- **Recuento:** Comprobación física de los recursos individuales y documentos de forma secuencial, según sea necesario para justificar una cantidad.

### **3.5.3 Supervisión**

Los elementos de supervisión incluyen la formación de los asistentes, la información constante de los problemas encontrados, la revisión de los trabajos realizados y la recopilación de las diferentes opiniones entre el personal. El grado de supervisión adecuado para un caso determinado depende de muchos factores, incluyendo la complejidad del tema que se trate y las facultades de las personas que realizan el trabajo.

La supervisión es obligatoria en cada etapa de auditoría, desde la planificación hasta la emisión del informe.

### 3.6 El Informe

El modelo del informe y redacción de las conclusiones variarán de acuerdo con las circunstancias. Este marco conceptual no pretende prescribir una forma estandarizada de informe, pero identifica los elementos de su presentación y orienta los problemas relacionados con la presentación del informe. (3:29)

Un informe puede contener lo siguiente:

- Fecha del informe
- Destinatario
- División del informe en: Alcance, metodología, hallazgos, implicaciones y recomendaciones
- Salvedades del informe, si corresponden
- Nombre de la firma o del auditor y el lugar de emisión del informe.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700, trata sobre las responsabilidades del auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros. También refiere a la forma y el contenido del dictamen del auditor emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.

Esta NIA está preparada en el contexto de un juego completo de estados financieros de propósito general. La NIA 800, se refiere a consideraciones especiales cuando los estados financieros están preparados de acuerdo con un marco de referencia de propósito especial. La NIA 805 se refiere a consideraciones especiales aplicables a una auditoría de un estado financiero único o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.

No obstante, que las Normas Internacionales de Auditoría, no contemplan, opiniones sobre informes de naturaleza tributaria, el auditor debe expresar su opinión respecto del trabajo realizado y si cumple en todos sus aspectos importantes con el marco legal vigente, para formarse esa opinión, el auditor debe:

1. Concluir si se ha obtenido suficiente evidencia del trabajo realizado.
2. Evaluar que las declaraciones de impuestos a presentar, están preparadas de acuerdo con la normativa vigente.

Si el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que las declaraciones no han sido preparadas con base a la normativa vigente, o se detectaron hallazgos importantes durante la revisión, debe comentar esta situación con la administración e incluir en su informe su criterio profesional, así como las implicaciones y recomendaciones.

También debería incluir en el informe:

1. Destinatario
2. Párrafo introductorio
3. Responsabilidad de la administración
4. Responsabilidad del auditor
5. Opinión
6. Otras responsabilidades a informar
7. Firma del auditor
8. Fecha (NIA 700).

### **3.7 El Código de Ética**

Las normas de ética profesional han sido creadas, por razones de convenciones y costumbres, de intercambio humano. La observancia general de esas convenciones, son necesarias para mantener el orden del mundo en que vivimos. En algunos casos, siempre que las convenciones o normas no sean observadas con la frecuencia suficiente para que la sociedad funcione, es necesario asegurar una uniformidad similar mediante la coacción.

Las normas de conducta profesional para los auditores son principalmente promulgadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados (AICPA, por sus siglas en inglés), quien denomina en el Código de Ética Profesional, cinco principios éticos:

“Un auditor titulado debe mantener su integridad y objetividad, y 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 y técnicas 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 al 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 la profesión y su habilidad para servir al público.

Por lo que el Código de Ética Profesional, es más que una declaración de responsabilidades, es también una herramienta de trabajo. Los profesionales deben considerarse como personas poseedoras de un carácter que ha ganado la confianza depositada en ellos. El público, especialmente en el caso de los auditores, debe reconocer que se les puede confiar cualquier información, por importante y privada que sea. La confianza es más importante en el caso de los auditores que en los miembros de otras profesiones, cuando emiten una opinión certificando que unos estados financieros están adecuadamente presentados, el banquero, el inversor y el estado no dudan en aceptarla como fiable. Sin tal confianza entre las partes, la compleja estructura financiera, se vería seriamente dañada.” (30:55)



En Guatemala, la Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, aprobó en el año de 1986, las Normas de Ética Profesional para los graduados en Contaduría Pública y Auditoría, de observancia general para los Contadores Públicos de las distintas universidades.

Estas normas, regulan tres niveles principales de responsabilidad: 1) responsabilidad hacia la sociedad, 2) responsabilidad hacia quien contrata los servicios; y 3) responsabilidad hacia la profesión.

### **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.

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. Sólo deberá contratar trabajos que él, sus asociados y su personal, esperan poder realizar de acuerdo con su competencia profesional.

Responsabilidad Profesional. El Contador Público y Auditor es responsable profesionalmente por los trabajos que se compromete a realizar, sea que los lleve acabo directamente o a través de sus asociados y su personal. (5)

### **Responsabilidad hacia quien contrata los servicios**

Secreto Profesional: El Contador Público y Auditor tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo, los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que le sean requeridos, de acuerdo con la ley o por autoridad competente.

Obligación a rechazar tareas que no cumplan con la moral: Faltarán al honor y dignidad profesional el Contador Público y Auditor que deliberadamente, directa o indirectamente, intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

Lealtad hacia el contratante de los servicios: El contador Público y Auditor se abstendrá de aprovecharse de situaciones de las que adquiera conocimiento, como resultado de su ejercicio profesional, que puedan perjudicar a quien contratado sus servicios.

Retribución económica: Al acordar la compensación económica que le corresponda a recibir, el Contador Público y Auditor, deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituyen el único y principal objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión. Los honorarios que perciba deberán estar acordes con la naturaleza, importancia, tiempo y especialización requeridos para llevar a cabo el trabajo solicitado. (5)

### **Responsabilidad hacia la profesión**

Respecto a los colegas y a la profesión: El Contador Público y Auditor, cuidará sus relaciones con colegas, sus colaboradores y las instituciones que agrupan a los profesionales de su especialidad, de manera que sus acciones no menoscaben la dignidad de la profesión, sino que tiendan a enaltecerla.

Dignificación de la profesión a base de calidad: Para hacer llegar a quien contrate sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva, consecuente con la buena reputación de la Contaduría Pública, el profesional se valdrá únicamente de su competencia y su calidad personal, así como de la promoción institucional.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos: El Contador Público y Auditor que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta como contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de su profesión. (5)

Adicionalmente, en el año 2005, la Asamblea de Presidentes de Colegios Profesionales aprobó el registro y constitución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, y en septiembre de 2008, con el fin de establecer normas y fundamentos de actuación profesional a las ya existentes, se aprobó el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos y Auditores.

**Responsabilidad hacia la sociedad:** El Contador Público y Auditor respecto a la prestación de un servicio debe expresar un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial, tener presentes las disposiciones normativas que le sean aplicable al trabajo específico que este realizando, actuando con profesionalismo y capacidad técnica, aceptando siempre la responsabilidad personal por los trabajos desempeñados o bajo su dirección. (4)

**Responsabilidad hacia quien contrata los servicios:** El Contador Público y Auditor tiene la obligación de guardar el secreto profesional, no divulgando la información que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión, así mismo se abstendrá de rechazar tareas que violen la normativa del presente Código y sacar provecho de situaciones que puedan perjudicar a quien contrato sus servicios. (4)

**Responsabilidad ante la profesión:** Buscar que nunca se menoscabe la profesión, proyectando en la sociedad en general una imagen positiva y prestigiosa, sin desmeritar a sus colegas, manteniendo las más altas normas profesionales y de conducta". (4)

Tanto las Normas de Ética Profesional para los graduados en Contaduría Pública y Auditoría emitidas por el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, como las normas establecidas en el Código de Ética Profesional emitidas por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, han contribuido en forma significativa al

engrandecimiento de la profesión, puesto que su propósito fundamental, es proporcionar a sus miembros una guía práctica que les permita servir a la sociedad con lealtad y diligencia, y a los clientes y al público, la seguridad de que la profesión desea mantenerse en los más altos sitios, al no realizar actos inmorales o ilegales que puedan dañar el prestigio de la profesión.

El Código de Ética Profesional preparado por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, ha contribuido en forma significativa al engrandecimiento de la profesión, puesto que su propósito fundamental, es proporcionar a sus miembros una guía práctica que les permita servir a la sociedad con lealtad y diligencia, y a los clientes y al público, la seguridad de que la profesión desea mantenerse en los más altos sitios, al no realizar actos inmorales o ilegales que puedan dañar el prestigio de la profesión.

### **3.8 Otras regulaciones aplicables al Contador Público y Auditor**

#### **3.8.1 Código Civil**

El Código Civil, Decreto número 106, en cuanto a los profesionales, establece lo siguiente:

Artículo 1668. 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. Los profesionales que presten sus servicios y los que los soliciten, son libres para contratar sobre honorarios y condiciones de pago.

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

Artículo 2031. Cuando varios profesionales hubieren prestado sus servicios en un mismo asunto, cada uno de ellos tendrá derecho a ser retribuido proporcionalmente a los servicios prestados y al reembolso de los gastos.

Artículo 2032. Salvo pacto en 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 está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación y diligencia y con arreglo a 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 la 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 lo sustituya.

Artículo 2035. Si la persona que contrató los servicios no está conforme con su desarrollo o con los actos o conducta del 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, sin tener título facultativo o autorización legal, prestaren servicios profesionales para los cuales la ley exige ese requisito, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho a retribución y serán responsables de los daños y perjuicios que hubieren ocasionado. (8)

### **3.8.2 Código Penal**

El Código Penal, Decreto número 17-73, regula lo relativo a las sanciones de los profesionales por actuaciones indebidas dentro de su campo profesional, principalmente en los siguientes artículos:

Artículo 223. Revelación de Secreto Profesional. Quien, sin justa causa, revelare o empleare en provecho propio o ajeno un secreto del que se ha enterado por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, sin que con ello ocasionare o pudiere ocasionar perjuicio, será sancionado con prisión de seis meses a dos años o multa de cien a un mil quetzales.

Artículo 271. Estafa mediante informaciones contables. Los auditores, contadores, expertos, directores, gerentes, liquidadores o empleados de entidad bancaria o mercantil, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, o en sus informes, memorias o proposiciones, o en la formación de los inventarios o balances, consignaren, con ánimo de defraudar, atraer inversiones o de aparentar una situación económica que no tiene, hechos contrarios a la verdad, incompletos o simulados, serán sancionados con prisión de seis meses a cinco años y multa de cien a cinco mil quetzales.

Artículo 322. Falsedad Ideológica. Quien, con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, insertare o hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.

(11)

## **CAPITULO IV**

### **EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR TRIBUTARIO DEL RÉGIMEN DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA TIPIFICADO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA DE ACCESORIOS PARA BAÑO Y COCINA (CASO PRÁCTICO)**

El trabajo de investigación pretende confrontar las situaciones prácticas del Contador Público y Auditor como asesor tributario bajo la delimitación del régimen de empleados en relación de dependencia; para este propósito se ilustra el caso de la empresa Grifos Modernos, S. A., la cual no efectuó durante el período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre 2011, las retenciones del Impuesto Sobre la Renta a los empleados.

Así mismo, considera los aspectos siguientes:

- a- Tomando en cuenta las acciones de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, ejecutivos de la compañía deciden contratar y solicitar, una propuesta de servicios únicamente para examinar el área impositiva aplicable al régimen de empleados en relación de dependencia tipificado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- b- Se acepta la propuesta de servicios cuyo alcance es verificar el cumplimiento de obligaciones que eviten contingencias fiscales para la empresa, para lo cual se programa verificar, aplicando técnicas de auditoría, las Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, Declaraciones Juradas ante el Patrono y Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia y sus anexos, así como la valoración de la aceptación de

aplicaciones e imputación en cuanto a la determinación de la obligación jurídico tributaria.

- c- Elaboración del informe por el Contador Público y Auditor y notas que orienten a la empresa con objeto de evitar contingencias fiscales ante inspecciones realizadas por la SAT.

#### **4.1 Generalidades de la compañía sujeta a revisión**

La empresa “Grifos Modernos, S. A.”, fue constituida bajo las leyes de la República de Guatemala mediante escritura pública No. 13 con fecha 15 de septiembre de 2005, fue inscrita provisionalmente en el Registro Mercantil el 5 de octubre de 2005, y en forma definitiva el 2 de noviembre de 2005.

La actividad principal es la importación, comercialización, distribución y venta de accesorios para baño y cocina, así como la venta de todos los productos necesarios para instalar un cuarto de baño, cabinas de ducha, tubería, repuestos, accesorios, lavamanos, grifería, etc.

##### **4.1.1 Información obtenida**

Para la ejecución de la revisión, la empresa Grifos Modernos, S. A. presentó el detalle del Impuesto Sobre la Renta mensual e impuesto definitivo a cargo de cada uno de los empleados en relación de dependencia, información que se presenta a continuación.

La información antes descrita, fue utilizada por la compañía para la preparación de las Declaraciones Mensuales del Impuesto Sobre la Renta y la Conciliación Anual de Retenciones Practicadas a Empleados en Relación de Dependencia y sus anexos, las cuales serán objeto de revisión, para verificar que el Impuesto Sobre la Renta a cargo de los empleados fue determinado correctamente. (PT D-4 y D-11)



**GRIFOS MODERNOS, S. A**  
**IMPUESTO SOBRE LA RENTA MENSUAL**  
**PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011**

No	Empleado	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	TOTAL
1	Juan Carlos Aguilar	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	2,086.55	25,038.60
2	Edgar Adolfo Arana Fuentes	6.39	6.39	6.39	6.39	6.39	6.39	6.39	6.39	6.39	6.39	6.39	6.39	76.68
3	Rudy Waldemar Aceituno Morales	144.95	144.95	144.95	144.95	144.95	144.95	144.95	144.95	144.95	144.95	144.95	144.95	1,739.40
4	Selvyn Eduardo Fuentes Arana	0.00	0.00	0.00	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	3,538.44
5	Haroldo Enrique Boche Ventura	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	1,043.88	12,526.56
6	José Francisco Villatoro Marín	1,199.50	1,199.50	1,199.50	1,199.50	1,199.50	1,199.50	0.00	0.00	0.00	0.00	1,199.50	1,199.50	9,596.00
7	José Eduardo Belches Castillo	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	2,058.94	24,707.28
8	Angélica Roxana Castillo Palencia	221.66	221.66	221.66	221.66	221.66	221.66	221.66	221.66	221.66	221.66	221.66	221.66	2,659.92
9	Zully Roxana Recinos Rodríguez	728.02	728.02	728.02	728.02	728.02	728.02	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	4,368.12
10	Byron Ronald Colindres Córdón	698.51	698.51	698.51	698.51	698.51	698.51	698.51	698.51	698.51	698.51	698.51	698.51	8,382.12
11	Herbert Andrés Contreras Lima	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	2,554.28	30,651.36
12	Evelyn Margarita De León Salazar	118.42	118.42	118.42	118.42	118.42	118.42	118.42	118.42	118.42	118.42	118.42	118.42	1,421.04
13	María Del Carmen Díaz Hernández	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	2,183.26	26,199.12
14	Axel Manuel Díaz Morales	266.02	266.02	266.02	266.02	266.02	266.02	266.02	266.02	266.02	266.02	266.02	266.02	3,192.24
15	Ada Heidy Fernández Aguilar	328.31	328.31	328.31	328.31	328.31	328.31	328.31	328.31	328.31	328.31	328.31	328.31	3,939.72
16	Francisco Alfredo Gutiérrez Quinteros	674.88	674.88	674.88	674.88	674.88	674.88	674.88	674.88	674.88	674.88	674.88	674.88	8,098.56
17	Gustavo Adolfo Muñoz Rodríguez	408.06	408.06	408.06	408.06	408.06	408.06	408.06	408.06	408.06	408.06	408.06	408.06	4,896.72
18	Claudia Maribel Pérez Turcios	19.84	19.84	19.84	19.84	19.84	19.84	19.84	19.84	19.84	19.84	19.84	19.84	238.08
19	Carlos Oswaldo Pineda Lemus	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	5,568.10	66,817.20
20	Genaro Ramirez López	477.96	477.96	477.96	477.96	477.96	477.96	477.96	477.96	477.96	477.96	477.96	477.96	5,735.52
21	Nancy Zucell Rivas García	278.48	278.48	278.48	278.48	278.48	278.48	278.48	278.48	278.48	278.48	278.48	278.48	3,341.76
22	Rafael Sánchez Sánchez	736.35	736.35	736.35	736.35	736.35	736.35	736.35	736.35	736.35	736.35	736.35	736.35	8,836.20
23	José Amílcar Veliz Álvarez	0.00	0.00	463.98	463.98	463.98	463.98	463.98	463.98	463.98	463.98	463.98	463.98	4,639.80
24	Felix Estuardo Villacinda Orellana	0.00	0.00	0.00	1,774.75	1,774.75	1,774.75	1,774.75	1,774.75	1,774.75	1,774.75	1,774.75	1,774.75	15,972.75
	<b>TOTAL</b>	<b>21,802.36</b>	<b>21,802.36</b>	<b>22,266.34</b>	<b>24,434.25</b>	<b>24,434.25</b>	<b>24,434.25</b>	<b>22,506.73</b>	<b>22,506.73</b>	<b>22,506.73</b>	<b>22,506.73</b>	<b>22,506.73</b>	<b>23,706.23</b>	<b>276,613.19</b>

Fuente: Información proporcionada por la empresa Grifos Modernos, S. A.

**GRIFOS MODERNOS, S. A**  
**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE EMPLEADOS**  
**PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011**

No	Empleado	Impuesto definitivo	Impuesto a retener	Impuesto retenido en exceso
1	Juan Carlos Aguilar	43,197.56	0.00	14,284.74
2	Edgar Adolfo Arana Fuentes	4,711.89	636.71	0.00
3	Luis Marco Tulio Arévalo Velásquez	0.00	0.00	0.00
4	Rudy Waldemar Aceituno Morales	8,219.44	0.00	1,739.40
5	Selvyn Eduardo Fuentes Arana	7,993.49	0.00	841.50
6	Haroldo Enrique Boche Ventura	24,368.90	0.00	7,585.55
7	José Francisco Villatoro Marín	15,498.04	0.00	9,596.00
8	José Eduardo Belches Castillo	42,142.56	0.00	8,548.50
9	Angélica Roxana Castillo Palencia	9,631.88	0.00	2,659.92
10	Zully Roxana Recinos Rodríguez	4,368.12	0.00	0.00
11	Byron Ronald Colindres Cordón	18,321.94	0.00	6,405.74
12	Herbert Andrés Contreras Lima	50,391.40	0.00	9,713.63
13	Evelyn Margarita De León Salazar	7,098.02	0.00	1,421.04
14	María Del Carmen Díaz Hernández	44,484.88	0.00	9,282.67
15	Axel Manuel Díaz Morales	10,144.23	0.00	3,192.24
16	Gelmut Fernando Escobar Cordero	0.00	0.00	0.00
17	Ada Heidy Fernández Aguilar	11,499.70	2,103.08	0.00
18	Leonardo Danilo Flores Cruz	937.98	0.00	0.00
19	Francisco Alfredo Gutiérrez Quinteros	17,879.34	0.00	1,953.31
20	Gustavo Adolfo Muñoz Rodríguez	12,741.78	0.00	4,896.72
21	Amílcar Ovalle Pineda	1,002.00	0.00	0.00
22	Claudia Maribel Pérez Turcios	5,026.11	622.77	0.00
23	Carlos Oswaldo Pineda Lemus	98,285.64	0.00	7,529.68
24	Genaro Ramírez López	14,240.56	0.00	4,673.95
25	Wilson Humberto Ramírez Domingo	0.00	0.00	0.00
26	Nancy Zucell Rivas García	10,388.75	262.66	0.00
27	Rafael Sánchez Sánchez	19,000.16	0.00	8,836.20
28	José Amílcar Veliz Álvarez	14,781.79	0.00	4,725.62
29	Félix Estuardo Villacinda Orellana	24,452.51	0.00	12,133.18
	<b>TOTAL</b>	<b>520,808.65</b>	<b>3,625.22</b>	<b>120,019.59</b>

**Fuente:** Información proporcionada por la empresa Grifos Modernos, S. A.

Adicionalmente, la empresa Grifos Modernos, S. A. proporcionó la siguiente información de sus empleados:

- El señor José Amílcar Veliz Álvarez, inició labores en la compañía el 4 de marzo de 2011, durante los meses de enero y febrero trabajó para la empresa Instalaciones Industriales, S. A., NIT 2345643-2, devengando un sueldo mensual de Q.6,500.00, bonificación Decreto número 37-2001 por Q.250.00, en su liquidación por tiempo servido le pagaron bono 14 de Q.4,493.94 y aguinaldo de Q.2,219.18; así también le descontaron IGSS de Q.627.90 y le emitieron una Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta por Q.85.82. (PT D-8 1/5)
- El empleado Rudy Waldemar Aceituno Morales, informó al departamento de recursos humanos que los fines de semana trabaja para otra compañía, y durante el período obtuvo los siguientes ingresos: sueldo ordinario Q.18,000.00, bonificación de Q.3,000.00, aguinaldo Q.1,500.00, bono 14 Q.1,500.00, asimismo informó que le descontaron IGSS por Q.869.40. (PT D-8 2/5)
- El señor Selvyn Eduardo Fuentes Arana, inició labores el 1 de abril de 2011, según lo indicado de enero a marzo no estuvo laborando. (PT D-8 3/5)
- La señora Zully Roxana Recinos Rodríguez por motivos personales se retiró de la empresa, sin embargo no le realizaron las retenciones del Impuesto Sobre la Renta por los ingresos devengados de enero a junio de 2011. (PT D-8 4/5)
- El señor José Francisco Villatoro Marín, fue suspendido por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS- del 1 de julio al 31 de octubre de 2011. (PT-D-8 5/5)

## 4.2 Documentación del trabajo

La revisión realizada se documentó con papeles de trabajo, no se adjuntan como parte de los papeles de trabajo nóminas de sueldos y salarios, cheques voucher y listados enviados al banco para acreditar los salarios vía electrónica, contratos de trabajo, fotocopias de las declaraciones juradas ante el patrono, Planillas para el Crédito por Impuesto al Valor Agregado, planillas del IGSS, ni demás documentación que soporta las deducciones de los empleados de la compañía.

El desarrollo de la revisión, se llevará a cabo en el siguiente orden:

	Página
1. Índice General de la Auditoría	130
2. Planeación de la Auditoría	131
3. Índice de los Papeles de Trabajo	145
4. Informe	178

## ÍNDICE GENERAL DE LA AUDITORÍA

	<b>PT.</b>	<b>No. página</b>
<b>I. Planeación de la auditoría</b>		
Conocimiento de la entidad	<b>A1 1/8</b>	131
Estrategia de la Auditoría	<b>A1 6/8</b>	136
Administración del trabajo	<b>A1 8/8</b>	138
Propuesta de servicios	<b>A2 1/6 al 6/6</b>	139
<b>II. Papeles de Trabajo</b>		
Índice de papeles de trabajo	<b>B</b>	145
Cédula de marcas	<b>C</b>	146
Cédulas	<b>D</b>	147
<b>III. Informe</b>		
		178

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

<b>PT: A1 1/8</b>	
<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 21/02/12

## **Conocimiento de la entidad**

### **Antecedentes de la Entidad**

La empresa “Grifos Modernos, S. A.”, fue constituida bajo las leyes de la República de Guatemala mediante escritura pública No. 13 con fecha 15 de septiembre de 2005, fue inscrita provisionalmente en el Registro Mercantil el 5 de octubre de 2005, y en forma definitiva el 2 de noviembre de 2005.

### **Objetivo y finalidad de la entidad**

Los objetivos de la empresa:

- a) Desarrolla su actividad en la intermediación comercial y conlleva las actividades de importar, distribuir y vender grifería, válvulas y accesorios para baño y cocina con el fin de obtener recursos económicos, los cuales serán distribuidos entre los inversionistas.
- b) La función de esta compañía se orienta a la satisfacción de las necesidades del consumidor, sin obviar el ofrecer productos modernos y competitivos.
- c) Genera fuentes de trabajo para el bienestar socioeconómico del país.
- d) Contribuye al sostenimiento de los servicios públicos mediante la tributación de impuestos.

La actividad principal es la importación, comercialización, distribución y venta de accesorios para baño y cocina, así como la venta de todos los productos necesarios para instalar un cuarto de baño, cabinas de ducha, tubería, repuestos, accesorios, lavamanos, grifería, etc.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: A1 2/8**

<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 21/02/12

**Entorno de Control:**

La empresa funciona con aproximadamente 30 empleados al mes, de los cuales 25 están sujetos a retención del Impuesto Sobre la Renta, su estructura organizativa se basa en la segregación de funciones, lo cual se debe al tiempo que tiene de estar funcionando, naturaleza, volumen y operaciones que realiza.

<b>Se divide en los siguientes departamentos</b>
Gerencia General
Gerencia de Ventas - departamento de ventas
Gerencia de finanzas - departamento de contabilidad
Gerencia de mercadeo
Gerencia de Recursos Humanos

Los servicios de limpieza, seguridad y cobranza se manejan por medio de terceras personas, quienes facturan dichos servicios.

**Sistema Contable:**

La empresa Grifos Modernos, S. A., procesa su contabilidad con el programa de cómputo Syscontagt, el cual es distribuido por una empresa nacional, opera en el mismo los controles auxiliares de bancos, cuentas por cobrar (clientes), facturación, inventarios, cuentas por pagar y libros contables.

Con la excepción de que las nóminas de sueldos y salarios, integraciones de cuentas, y control de activos fijos se llevan en hojas de Excel. Adicionalmente no utiliza la herramienta electrónica RetenISR para determinar el Impuesto Sobre la Renta a cargo de los empleados en relación de dependencia.

**Políticas de sueldos y salarios:**

Se ha obtenido conocimiento de las políticas de sueldos y salarios pagados a los empleados en relación de dependencia, mismos que integran la renta neta, las cuales se detallan a continuación:

- A los empleados con más de 5 años de estar laborando para la empresa, se les paga al final del año un 25% más sobre el salario mensual en concepto de aguinaldo por antigüedad.
- Todos los vendedores que viajan a los departamentos, reciben mensualmente Q.850.00 en concepto de alimentación, pasajes, combustible y hospedaje los cuales no son comprobados. Excepto el gerente de ventas que recibe Q.1,000.00 al mes.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.****PLANEACIÓN DE AUDITORÍA****Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.****Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia****Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011****PT: A1 3/8**

<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 21/02/12

- La bonificación incentivo, Decreto número 37-2001, supera el monto de Q.250.00 que establece el artículo 1 de dicho decreto.
- De acuerdo con las políticas de la empresa, el sueldo se divide en 30% en concepto de bonificación y 70% se contabiliza como sueldo ordinario.
- El pago del bono 14 y el aguinaldo se calcula con base al sueldo ordinario más el valor de la bonificación incentivo.
- Eventualmente, se pagan en concepto de horas extras, las horas laboradas por los empleados después de las 8 horas diarias establecidas por las leyes laborales, para este cálculo se aplica el 1.50% del salario ordinario.
- Se concede 15 días hábiles de vacaciones a sus empleados que hayan laborado 1 año de servicios continuos.
- La empresa cuenta con un horario comprendido entre las 8:00 a 13:00 y 14:00 a las 17:00, de lunes a viernes y sábados de 9:00 a 13:00 horas del día.
- Los vendedores, reciben bonos sobre ventas, los cuales se calculan con base a las metas alcanzadas, los cuales pueden ser de Q.500.00, Q.650.00 y Q.700.00 al mes.
- El pago de los sueldos se hace mediante acreditamiento en cuenta bancaria de cada empleado.
- Al momento de que el empleado recibe su remuneración por cualquier concepto está obligado a firmar un recibo de salarios.
- Para la contratación de personal la empresa cuenta con formas pre-impresas de solicitud de empleo.
- Luego de pasado el período de prueba de 2 meses, se emite el contrato de trabajo.



**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

<b>PT: A1 4/8</b>	
<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 21/02/12

**Descuentos:**

En la nómina de sueldos que elabora el departamento de contabilidad al final de mes, se realizan los siguientes descuentos:

- Anticipo del 50% del sueldo ordinario, el cual se paga a los 15 días de cada mes.
- Se descuenta 4.83% sobre el salario ordinario y comisiones sobre ventas, por cuotas por pago de contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- Por medio de la empresa Grifos Modernos, S. A., se canaliza el pago voluntario de donaciones a la organización sin fines de lucro, Fondo Unido de Guatemala, aportes que se descuentan a los empleados en la nómina:

1. Selvin Eduardo Fuentes Arana	Q. 300.00
2. Angélica Roxana Castillo Palencia	Q.1,000.00
3. María del Carmen Díaz Hernández	Q.3,000.00
4. Francisco Alfredo Gutiérrez Quinteros	Q. 600.00
5. Genaro Ramírez López	Q. 240.00

- Al empleado Juan Carlos Aguilar, se le descuenta mensualmente Q.700.00 por pensión alimenticia fijada por Juzgado de Familia.

**Procedimientos de Control:**

Las nóminas de sueldos son elaboradas, revisadas y autorizadas por personas distintas con el fin de determinar posibles errores e irregularidades. Los aumentos salariales son autorizados únicamente por el Gerente General de la empresa.

El pago de las nóminas se realiza vía electrónica por medio de acreditamiento en cuenta bancaria de cada uno de los empleados.

En el caso de personal que se retira y personal temporal se extiende cheque a nombre del empleado y se le consigna la frase No Negociable con el objeto de reducir riesgos al beneficiario al momento de extravío o robo.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: A1 5/8**

Hecho por: elra	Fecha:20/02/12
Rev. por: magc	Fecha:21/02/12

### Leyes, reglamentos y otras normas aplicables

La empresa debe observar para determinar el Impuesto Sobre la Renta a cargo de los empleados en relación de dependencia, las siguientes leyes y reglamentos:

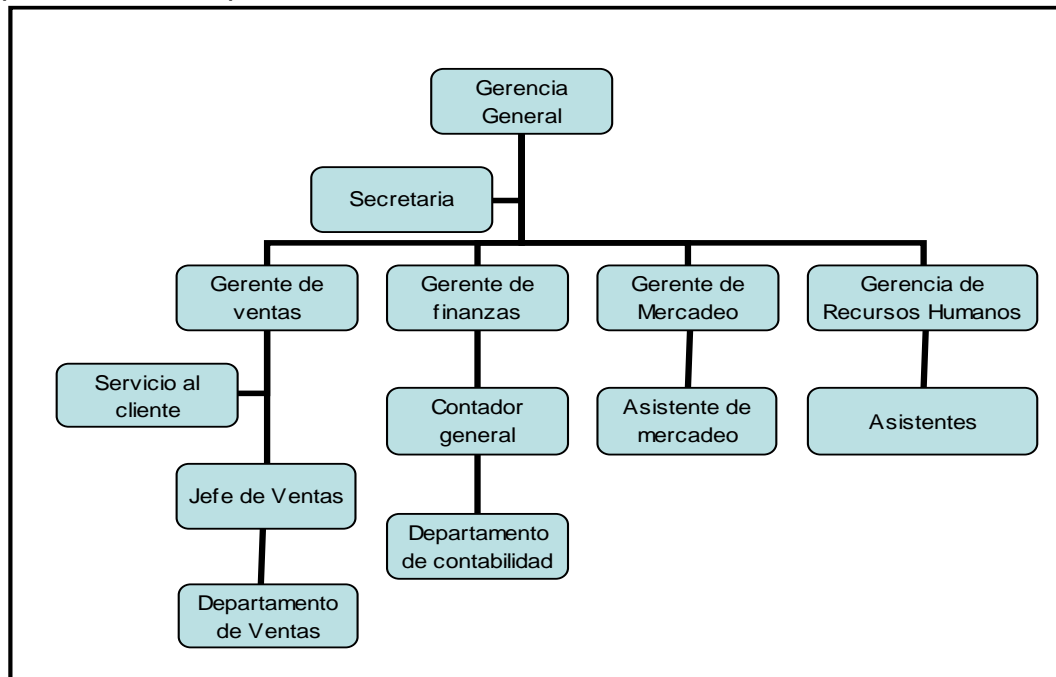
- Ley del Impuesto Sobre La Renta, Decreto número 26-92, hasta el 31 de diciembre de 2012. A partir del 1 de enero de 2013, cobra vigencia el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Acuerdo Gubernativo número 206-2004
- Código Tributario, Decreto número 6-91

Otras normas en lo que sea aplicable:

- Constitución Política de la República de Guatemala
- Ley de Bonificación Incentivo, Decreto número 78-89
- Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público, Decreto número 42-92
- Ley del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Decreto número 295

### Estructura Organizacional de la Entidad

A continuación se muestra la estructura jerárquica de la compañía para una mejor comprensión de las personas de alto nivel.



**Fuente:** Organigrama presentado por la empresa Grifos Modernos, S. A.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: A1 6/8**

Hecho por: elra	Fecha:20/02/12
Rev. por: magc	Fecha:21/02/12

### **Estrategia de la auditoría**

#### **Objetivo General:**

Determinar el debido cumplimiento de la compañía en calidad de Agente de Retención del Impuesto Sobre la Renta del régimen de empleados en relación de dependencia; y verificar que las Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensual del Impuesto Sobre la Renta, Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia y Detalle de las Retenciones Practicadas en Exceso y Devueltas a Trabajadores en Relación de Dependencia, hayan sido elaboradas de acuerdo con la legislación tributaria vigente.

#### **Objetivos Específicos:**

- Establecer la exactitud matemática de los datos consignados en las declaraciones mensuales de retenciones del Impuesto Sobre la Renta y Conciliación Jurada Anual de Retenciones de Empleados en Relación de dependencia.
- Determinar la exactitud y procedencia del Impuesto Sobre la Renta sujeto a retención con base a los pagos efectuados según nominas de sueldos y salarios.
- Verificar que la renta neta de los empleados obtenida en el período auditado (total de ingresos), coincida con las nóminas de sueldos, libros contables y libro de salarios.
- Revisar la documentación que respalda las deducciones del Impuesto Sobre la Renta presentada por los empleados, y si procede su deducción.
- Determinar que todas las operaciones relacionadas con el pago de sueldos y salarios se encuentren contabilizadas.
- Informar a la administración sobre las contingencias, sanciones y multas por la omisión del pago del Impuesto Sobre la Renta, no retenido ni pagado a la Administración Tributaria en su oportunidad.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: A1 7/8**

Hecho por: elra	Fecha:20/02/12
Rev. por: magc	Fecha:21/02/12

### **Preparación de cédulas y análisis**

Se solicitará la colaboración del cliente para la elaboración de las cédulas siguientes:

- Integración de la renta neta de los empleados
- Integración de las deducciones según documentación presentada por los empleados
- Cálculo de las retenciones mensuales que debió efectuar la empresa Grifos Modernos, S. A. a los empleados en relación de dependencia, durante los meses comprendidos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011
- Detalle del Impuesto Sobre la Renta no declarado a la Administración Tributaria en su oportunidad

Adicionalmente, para la ejecución de los procedimientos acordados con la administración, se solicitará a la empresa Grifos Modernos, S. A., la siguiente información:

- a) Consolidado de nóminas de sueldos y salarios
- b) Nóminas de aguinaldo y bono 14
- c) Planillas por pago de contribuciones al seguro social –IGSS-
- d) Cheques voucher y listados enviados al banco para acreditar los salarios vía electrónica
- e) Contratos de trabajo
- f) Documentación de soporte de las deducciones del Impuesto Sobre la Renta presentada por los empleados de la empresa (recibos por donación, facturas por gastos médicos, etc.)
- g) Libro de sueldos y salarios
- h) Libros de contabilidad
- i) Planillas de crédito por Impuesto al Valor Agregado

Toda la información anteriormente indicada, se utilizará para la revisión del trabajo realizado, siendo entonces dicha información el soporte material en el cual se basan las observaciones y recomendaciones derivadas del trabajo de auditoría.

Se entiende que la información relacionada con los ingresos corresponde a los sueldos y salarios efectivamente pagados a los empleados y que la documentación que soporta las deducciones corresponde al período sujeto a revisión.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.****PLANEACIÓN DE AUDITORÍA****Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.****Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia****Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011****PT: A1 8/8**

<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 21/02/12

**Administración del Trabajo**

A continuación se ilustra de forma abreviada, el alcance del trabajo a realizar, cálculo de honorarios, presupuesto de tiempo, integrantes del equipo y fechas claves.

**1. Cálculo de Honorarios**

Puntos a cubrir	Categoría	Personas	Tarifa US\$	Horas	Total US\$	
Revisión de nóminas de sueldos y salarios	Asistentes	2	10	8	80	
Otras nóminas (comisiones, aguinaldo, bono 14, etc.)		2	10	2	20	
Comprobantes de pago		2	10	2	20	
Revisión de Declaraciones Mensuales de Retenciones del ISR		2	10	8	80	
Revisión de Declaraciones Juradas ante el Patrono al inicio de la relación laboral		2	10	8	80	
Revisión de deducciones y su documentación de soporte		2	10	16	160	
Revisión de Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia		2	10	4	40	
Revisión de Conciliación Anual de Retenciones Practicadas a Empleados en Relación de Dependencia		2	10	3	30	
Detalle de las Retenciones Practicadas en Exceso y Devueltas a Trabajadores en Relación de Dependencia		2	10	2	20	
Revisión de papeles de trabajo		Senior	1	25	8	200
Revisión de papeles de trabajo		Gerente	1	65	4	260
Elaboración de informe		Gerente	1	65	8	520
Revisión total y firma		Socio	1	120	4	480
<b>TOTAL DE HONORARIOS</b>				<b>77</b>	<b>1990</b>	

**2. Integrantes del equipo:**

Nombre	Cargo	Horas hombre
Lic. Omar Anibal Martínez Solórzano	Socio	4
Licda. Evely Roxana Hernández	Gerente	12
Lic. Marcos Adolfo Galindo Castillo	Senior	8
Evelin Lisseth Ramírez Alvarez	Auditora	53
<b>TOTAL</b>		<b>77</b>

**3. Fechas claves:**

Concepto	Fecha
Planeación de la auditoría	20/02/2012
Inicio de la revisión	27/02/2012
Discusión con la administración sobre observaciones y	05/03/2012
Presentación del informe definitivo	25/03/2012

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROPUESTA DE SERVICIOS**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

<b>PT: A2 1/6</b>	
<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 20/02/12

*H&H Contadores Públicos y Asociados, S. C.*

Guatemala, 10 de enero de 2012

Licenciado

Victor Herrera Allende

Gerente Administrativo

Grifos Modernos, S. A.

Guatemala, ciudad

Estimado Licenciado Herrera:

De acuerdo con su solicitud, nos es grato presentarles nuestra propuesta de servicios profesionales dirigidos a revisar las Declaraciones Mensuales del Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, y la Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia, para el año terminado al 31 de diciembre de 2011.

## **1. NATURALEZA Y ALCANCE DE NUESTRO TRABAJO**

La naturaleza de nuestro trabajo consiste en determinar el debido cumplimiento de la compañía en calidad de Agente de Retención del Impuesto Sobre la Renta del régimen de empleados en relación de dependencia, de acuerdo con las normas prescritas por las leyes y regulaciones que le son aplicables. El trabajo se realizará en dos fases, las cuales se detallan a continuación:

**Fase I:** Determinar el grado de cumplimiento de la empresa Grifos Modernos, S. A., como responsable solidario del pago de las Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, en forma oportuna ante Administración Tributaria.

**Fase II:** Verificación sobre el cumplimiento de la Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia, para el año terminado al 31 de diciembre de 2011, y sus anexos.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROPUESTA DE SERVICIOS**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

<b>PT: A2 2/6</b>	
<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 20/02/12

El alcance conforme la información de la administración, es de aproximadamente 30 empleados mensuales de los cuales 25 están sujetos al Impuesto Sobre la Renta.

Procedimientos:

- a) Efectuar una reunión inicial con funcionarios del área contable de la compañía y planear el trabajo a realizar.
- b) Aplicar un check-list (listado de puntos) en forma general, de las obligaciones de la empresa en su calidad de patrono y agente retenedor del Impuesto Sobre la Renta.
- c) Verificar las Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensual de Retenciones del ISR con base al impuesto determinado por empleado, regulación necesaria de omisiones, determinación y correcciones en el cumplimiento del régimen.
- d) Verificar la información consignada en la Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia, la Conciliación Anual de Retenciones Practicadas a Empleados en Relación de Dependencia y Detalle de las Retenciones Practicadas en Exceso y Devueltas a Trabajadores en Relación de Dependencia.
- e) Establecer si existe incumplimiento sujeto a sanciones por omisión de pago de tributos.
- f) Revisar la documentación proporcionada para verificar la correcta determinación del Impuesto Sobre la Renta de los empleados en relación de dependencia.
- g) Revisar nóminas y forma de pago.
- h) Verificar la aceptación de imputación en las Declaraciones Juradas ante el Patrono al final del período, determinación del impuesto a pagar o impuesto retenido en exceso, así como las constancias de retención en caso correspondan.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROPUESTA DE SERVICIOS**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

<b>PT: A2 3/6</b>	
<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 20/02/12

- i) Verificar las Planillas para el Crédito por Impuesto Valor Agregado, que evidencien la recepción por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria; y demás documentación de respaldo de las deducciones.
- j) Tratamiento legal si existieran contrataciones de empleados no domiciliados.

Nuestro trabajo será desarrollado mediante la revisión de la documentación original que consideremos necesaria según los alcances definidos anteriormente.

El alcance de nuestros servicios profesionales, no incluye aquellas situaciones que pudieran dar lugar a reclamos ante las autoridades tributarias por diferencias de criterios al interpretar las leyes fiscales.

Dentro del alcance de nuestra propuesta no se incluye la revisión o preparación de impugnaciones fiscales, ni cualquier otro trabajo o gestión que requiera de tiempo específico. En estos casos cualquier intervención nuestra deberá hacerse por medio de un arreglo adicional de honorarios a mutua conveniencia.

## **2. INFORME A ENTREGAR**

Al final del desarrollo de los procedimientos previamente establecidos y acordados con ustedes, entregaríamos un informe que contendría la descripción de los mismos, indicando su alcance y resultado, así como hallazgos e implicaciones sobre la revisión de las declaraciones correspondientes al régimen de empleados en relación de dependencia.

Nuestro informe incluiría las sanciones por el cumplimiento o no de normas tributarias, como responsable de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta en su calidad de agente de retención.

## **3. LIMITACIONES Y RESPONSABILIDADES**

Nuestra firma por su parte, es responsable de la calidad del servicio brindado y de la aplicación de nuestro criterio profesional, el cual no podemos garantizar que sea compartido por otros profesionales en materia fiscal, o por la misma administración tributaria.



**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROPUESTA DE SERVICIOS**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: A2 4/6**

<b>Hecho por:</b> elra	<b>Fecha:</b> 20/02/12
<b>Rev. por:</b> magc	<b>Fecha:</b> 20/02/12

Favor tomar en cuenta lo siguiente:

1. Nuestra revisión no implica corregir la información presentada en las planillas para el Crédito por Impuesto al Valor Agregado, ni otras deducciones presentadas por los empleados, como gastos médicos, pensiones alimenticias, donaciones, etc.
2. Los papeles de trabajo que prepararemos derivado de nuestro trabajo, son propiedad de nuestra firma, constituyen información confidencial y serán retenidos por nosotros de acuerdo con las políticas y procedimientos de nuestra firma. La documentación original que nos sea proporcionada por el personal de la compañía, será devuelta al finalizar nuestro trabajo de campo en forma completa y ordenada.
3. Nuestra profesión nos obliga a guardar el secreto profesional con nuestros clientes sobre todos los asuntos que lleguen a nuestro conocimiento durante el desarrollo de nuestra asesoría y posterior a la entrega de nuestro informe.

Debido a que la metodología explicada en esta propuesta también constituye información confidencial, agradecemos que la misma no sea proporcionada a terceros sin que haya una aprobación escrita nuestra.

#### 4. EQUIPO DE TRABAJO

El equipo de trabajo que asignaremos para desarrollar los procedimientos previamente acordados estaría formado por:

<b>Equipo de trabajo</b>	<b>Responsabilidades</b>
Socio de impuestos a cargo	Programa, dirige, supervisa, prepara y presenta informes
Gerente de impuestos	Bajo la dirección del socio encargado, planeará y supervisará el trabajo de campo, y será el enlace entre nuestra firma y el coordinador del trabajo que ustedes asignen
Supervisor de impuestos	Coordinará la ejecución del trabajo de campo del área respectiva por parte de los asistentes asignados
Asistentes (2 personas)	Realizan el trabajo de campo bajo la dirección del supervisor

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROPUESTA DE SERVICIOS**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: A2 5/6**

Hecho por: elra	Fecha:20/02/12
Rev. por: magc	Fecha:20/02/12

## 5. HONORARIOS

La base para la determinación de nuestros honorarios la constituye el tiempo incurrido horas-hombre y la categoría del personal asignado a cada trabajo. Sin embargo, basados en experiencias anteriores estimamos nuestros honorarios como sigue:

Asesoría Tributaria	Honorarios US\$	IVA 12%	Total US\$
Revisión de Declaraciones Mensuales de Retenciones del ISR y Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia y anexos.	1,990	239	2,229

Adicionalmente, se facturarían los gastos relacionados con el trabajo, tales como impresión de informes, papelería y útiles, llamadas telefónicas y otros, los cuales los facturaríamos sobre los montos reales incurridos, más el Impuesto al Valor Agregado.

Los honorarios profesionales serían facturados al tipo de cambio vigente en la fecha de la emisión de la factura de la siguiente forma: 50% al terminar la primera fase y el otro 50% contra la entrega final de nuestro informe.

Es necesario que previo al inicio de nuestro trabajo de campo Grifos Modernos, S. A., tenga disponible como mínimo la siguiente información:

- ✓ Nóminas de sueldos y salarios
- ✓ Planillas del IGSS
- ✓ Planilla para el Crédito por IVA presentada por cada empleado
- ✓ Documentación legal que respalda gastos médicos, donaciones, seguros, cuotas de colegiación profesional, u otra documentación que forme parte de las deducciones permitidas para el régimen de empleados en relación de dependencia

Estimamos que este trabajo llevaría un máximo de 1 semana de trabajo de campo, en caso el tiempo fuese mayor lo haríamos de su conocimiento previo a continuar.

### Otros servicios

Cualesquiera otros servicios adicionales que ustedes soliciten, y que nosotros convengamos en proporcionar, serán materia de arreglos escritos por separado.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROPUESTA DE SERVICIOS**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: A2 6/6**

Hecho por: elra	Fecha:20/02/12
Rev. por: magc	Fecha:20/02/12

## ACEPTACIÓN

Agradecemos confirmar su aceptación de esta propuesta, firmando y fechando una copia de la misma y devolviéndola a nuestras oficinas.

Esta propuesta fue preparada para uso exclusivo de ustedes, en consecuencia, le agradeceremos considerarla de carácter confidencial.

Desde ya nos ponemos a su disposición para comentar cualquier parte de nuestra propuesta. Aprovechamos la oportunidad para saludarlo.

Atentamente,

***H&H Contadores Públicos y Asociados, S. C.***

*Omar Martínez S.*

Lic. Omar Aníbal Martínez Solórzano

Socio de Impuestos

-----  
Aceptación con el contenido de la presente propuesta:  
Grifos Modernos, S. A.

Nombre: Victor Herrera Allende

Posición: Gerente Administrativo

Fecha: 17/02/2012

Firma: *Victor H. Allende*

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.****INDICE DE PAPELES DE TRABAJO****Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.****Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia****Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011****PT: B**

Hecho por: elra	Fecha:20/03/12
Rev. por: magc	Fecha:20/03/12

Descripción	PT	número página
Índice de papeles de trabajo	B	145
Cédula de marcas	C	146
Cédula Información de Declaración Jurada de Conciliación Anual de Retenciones del Impuesto Sobre La Renta (cifras definitivas)	D	147-148
Programa de auditoría	D-1	149-152
Cuestionario	D-2	153-154
Cédula de hallazgos	D-3	155
Cédula Información de Declaraciones Mensuales de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, formularios SAT-1055	D-4	156
Cédula Impuesto Sobre la Renta Mensual	D-4-1	157
Cédula presentación de declaraciones	D-4-2	158
Cédula Determinación de la Renta Imponible e Impuesto Sobre La Renta sujeto a retención (cifras proyectadas)	D-5	159-160
Cédula Integración de la renta neta	D-6	161
Cédula Prueba Global de sueldos según nóminas y libros contables	D-6-1	162
Cédula revisión de contratos de trabajo	D-6-2	163
Cédula Integración de las deducciones	D-7	164
Cédula Prueba Global de Cuota Laboral IGSS	D-7-1	165
Cédula Integración de Rentas Exentas	D-7-2	166
Cédula revisión del Impuesto Sobre la Renta de empleado que inició la relación laboral en fecha intermedia y si laboró antes	D-8 1/5	167
Cédula revisión del Impuesto Sobre la Renta de empleado que obtiene ingresos de diferentes patronos	D-8 2/5	168
Cédula revisión del Impuesto Sobre la Renta de empleado con período de actividades laborales menores a un año, no laboró antes	D-8 3/5	169
Cédula revisión del Impuesto Sobre la Renta de empleado por cese de la relación laboral antes de la finalización del período de liquidación definitiva anual	D-8 4/5	170
Cédula revisión del Impuesto Sobre la Renta de empleado suspendido por el seguro social	D-8 5/5	171
Cédula Modelo de descuento	D-9	172
Cédula Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia	D-11	173
Cédula de Conciliación Anual de Retenciones ISR	D-11-1	174-175
Cédula de Retenciones Practicadas en Exceso y Devueltas a Trabajadores en Relación de dependencia	D-11-2	176-177

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**CÉDULA DE MARCAS**


**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: C**

Hecho por: elra	Fecha:22/02/12
Rev. por: magc	Fecha:22/02/12

MARCA	DESCRIPCIÓN
$\Sigma$	Sumado
> <	Sumado horizontal y vertical
√	Documentación de soporte verificada físicamente
//	Calculo aritmético verificado
<b>PT</b>	Papeles de trabajo
<input checked="" type="checkbox"/>	Verificado con libros contables
<b>X</b>	Cotejado con planillas del IGSS
<b>#</b>	Cotejado con nóminas de sueldos y salarios
$\emptyset$	Cotejado con Planillas para el crédito por IVA
<b>N/A</b>	No aplica
<b>CPC</b>	Cédula proporcionada por el cliente
	Retorna a cédula principal
$\neq$	Declaraciones de impuestos no presentadas



H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.  
 CÉDULA DECLARACIÓN JURADA DE CONCILIACIÓN ANUAL DE RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (CIFRAS DEFINITIVAS)  
 Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.  
 Revisión del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia  
 Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

PT: D 2/2  
 Hecho por: elra Fecha: 19-3-2012  
 Rev. Por: magc Fecha: 20-3-2012

No	Status	Nombres	Apellidos	Renta Neta	Deducciones	Renta Imponible	Impuesto definitivo	Credito por IVA según planilla	Retenciones de este periodo	Retención de otros patronos	Impuesto a retener	Impuesto retenido en exceso
				A	B	C= (A - B)	D	E	F	G	H=(D-E-F-G)	I=(D-E-F-G)
28	A	JOSE AMILCAR	Vienen., VELIZ ALVAREZ	D-6 4,123,770.25 152,136.47	1,465,924.25 61,977.52	2,554,366.28 90,158.96	A 481,574.36 14,781.79	325,109.29 14,781.79	D-5 2/2 256,000.64 4,639.80	0.00 85.82	3,625.22 0.00	103,160.79 4,725.82
29	A	FELIX ESTUARDO	VILLACINDA ORELLANA	188,438.36	53,988.36	134,450.00	24,462.51	20,612.93	15,972.75	0.00	0.00	12,133.18
<b>TOTALES</b>				<b>4,464,345.08</b>	<b>1,581,890.14</b>	<b>2,778,975.23</b>	<b>520,808.65</b>	<b>360,504.01</b>	<b>276,613.19</b>	<b>85.82</b>	<b>3,625.22</b>	<b>120,019.59</b>

ISR = Impuesto Sobre la Renta IVA= Impuesto al Valor Agregado A= Alta B= Baja

FUENTE: Nóminas de sueldos y salarios, Planillas del IGSS, recibos por donaciones a Fondo Unido de Guatemala, facturas de gastos médicos, recibos cuotas del Colegio de Profesionales y sentencia fijada por juez de familia en concepto de pensiones alimenticias; nóminas y planillas presentadas por Grifos Modernos, S. A., otros documentos presentados por los empleados para respaldar las deducciones.

**Procedimientos:**

- Se verificó que la renta neta coincide con las nóminas de sueldos y salarios, registradas en los libros contables. **PT D-6**  
 Se verificó que las deducciones corresponden a las permitidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se encuentran respaldadas por la documentación correspondiente. **PT D-7**
- Se verificó que las Planillas para el crédito por impuesto al Valor Agregado, correspondan al formato SAT No. 1111 y se evidencie la recepción por la Administración Tributaria dentro del plazo establecido, o recepción electrónica.
- Se verificó que las retenciones del periodo correspondan a pagos que efectuó la empresa de forma extemporánea según formularios SAT-1055. **PT D-4-1**

Intervalos de Renta Imponible		Impuesto a pagar	
De más de	A	Importe Fijo	Más
0.00	Q. 65,000.00	Q. 0.00	15%
Q. 65,000.00	Q. 180,000.00	Q. 9,750.00	20%
Q. 180,000.00	Q. 295,000.00	Q. 32,750.00	25%
Q. 295,000.00	en adelante	Q. 61,500.00	31%

\* Sobre el excedente de renta imponible.

Se verificó que el impuesto sobre la renta sujeto a retención, fue determinado conforme a la renta imponible (renta neta menos deducciones), aplicando la escala de tarifas progresivas indicadas en el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**CONCLUSIÓN:** Se estableció que el impuesto definitivo de los empleados en relación de dependencia, así como el impuesto a retener (cuando el valor del impuesto determinado es mayor que el crédito por IVA más las retenciones del periodo) o retenido en exceso (cuando el valor de las retenciones más el crédito por IVA es menor al impuesto determinado), fue determinado correctamente.

Para los empleados que no cubrieron el impuesto determinado con la planilla, se procederá a retener la diferencia; para el caso de los empleados que se les retuvo impuesto en exceso, se efectuarán las devoluciones correspondientes.

**NOTA 1:** La renta neta proyectada a un año por un total de Q.4,501,745.08 (PT D-5), disminuyó al final del periodo a Q.4,464,345.08, la diferencia de Q.37,400.00 corresponde a la renta neta proyectada de la empleada Zully Roxana Recinos Rodríguez, debido a que renunció a su cargo a partir de julio de 2011. Así también las deducciones proyectadas a un año por Q.1,639,558.78 (PT D-5), disminuyeron a Q.1,581,890.14, por las deducciones proyectadas de Q.57,668.64, de la empleada Zully Roxana Recinos Rodríguez, debido a que renunció a su cargo a partir de julio de 2011. **PT D-8 4/5**

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROGRAMA DE AUDITORÍA**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**



**PT: D-1 1/4**

Hecho por: elra	Fecha:24/02/12
Rev. por: magc	Fecha:24/02/12

Descripción		Referencia
<b>PROCEDIMIENTOS GENERALES</b>		
a-	Determinar la exactitud y procedencia del Impuesto Sobre la Renta sujeto a retención con base a los pagos o acreditamientos efectuados, según nóminas de sueldos y salarios presentadas por la administración.	<b>PT D-4</b>
b-	Verificación de las declaraciones mensuales por las retenciones practicadas, en los formularios establecidos para el efecto	<b>PT D-4, D-4-1</b>
c-	Verificación del procedimiento y oportunidad sobre la elaboración de las constancias de retención, en caso correspondan	<b>N/A</b>
d-	Verificación sobre la conciliación anual de retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia	<b>PT D</b>
e-	Verificará e informará sobre las contingencias, sanciones y multas, por la omisión del pago del Impuesto Sobre la Renta por los pagos efectuados a empleados en relación de dependencia, no enterado en su oportunidad.	<b>Punto de informe</b>
<b>PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS</b>		
1.	Revisión selectiva de los contratos de trabajo: a- Fecha de iniciación de la relación laboral b- Duración del contrato, si es por tiempo indefinido o a plazo fijo	<b>PT D-6-2</b>
2.	Verificación de la renta neta devengada por los empleados, según nóminas de sueldos y salarios, y realizar los siguientes procedimientos:  a. Compruebe la información de las nóminas en los registros contables  b. Examine los comprobantes de pago o abono en cuenta, cheques u otro medio de pago, y verifique si se hizo la retención correspondiente  c. Solicite recibos de pago firmados por los empleados  d. Revise que los sueldos y salarios se encuentren registrados en el Libro de Salarios	<b>PT D-6</b>  <b>PT D-6-1</b>  ↓  <b>Punto de informe</b>



<b>H&amp;H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.</b>		<b>PT: D-1 2/4</b>	
<b>PROGRAMA DE AUDITORÍA</b>		Hecho por: elra	Fecha: 24/02/12
<b>Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.</b>		Rev. por: magc	Fecha: 24/02/12
<b>Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia</b>			
<b>Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011</b>			

Descripción		Referencia
3.	Inspección del 100% de los pagos efectuados al seguro social -IGSS-, los cuales deben corresponder a los descuentos efectuados en las planillas de sueldos y salarios	<b>PT D-7-1</b>
4.	Verificación selectiva sobre las planillas del IVA, que se encuentren respaldadas de acuerdo con formato SAT No. 1111 y se evidencie la recepción por la Administración Tributaria dentro del plazo establecido	<b>PT D</b>
5.	Comprobación del 100% de la documentación que soporta las deducciones reportadas en las Declaraciones Juradas ante el Patrono, y que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta	<b>PT D-6-2</b>
6.	<p>Verificación en espejo (herramienta con que cuenta la firma de auditoría) con las Declaraciones Juradas ante el Patrono de los empleados cuyos ingresos superan los Q.36,000.00 al año:</p> <p>a- Verificar la correcta y oportuna consignación del valor de la renta neta de acuerdo a la información contenida en las nóminas de sueldos y salarios (sueldo ordinario, extraordinario, comisiones, bonos por productividad, aguinaldo, bono 14, viáticos no comprobados, bono incentivo, etc.) En caso el trabajador declaró percibir ingresos de otros patronos, éstos deben adicionarse a la renta neta.</p> <p>b- El valor de las contribuciones al Seguro Social, deberá obtenerse con base a los pagos realizados en las planillas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social</p> <p>c- Las deducciones por primas de seguro no dotal, pensiones alimenticias, gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio, donaciones, colegiaturas profesionales, y otros, deberán estar documentadas por la factura o recibo correspondiente, revisión del 100%</p> <p>d- Verificación sobre las pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia</p>	<p><b>PT D-6</b></p>  <p><b>PT D-7-1</b></p> <p><b>PT D-6-2</b></p> 

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROGRAMA DE AUDITORÍA**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: D-1 3/4**

Hecho por: elra	Fecha:24/02/12
Rev. por: magc	Fecha:24/02/12

<b>Descripción</b>		<b>Referencia</b>
	<p>e- Comprobación del concepto de aguinaldo y bono 14, hasta el 100% del salario mensual y potencial exclusión de excedentes que formaron parte de las rentas afectas</p> <p>f- Verificación sobre la determinación de la renta imponible, la cual se obtiene de restar a la renta neta las deducciones permitidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta</p> <p>g- Determinación del impuesto conforme la renta imponible, aplicando la escala de tarifas progresivas indicada en el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta</p> <p>h- Verificación sobre el cumplimiento del impuesto anual a pagar, deberá restarse el crédito por IVA reportado en la planilla, comprobar que no exceda al 12% de la renta neta, y el impuesto retenido.</p> <p>i- Comprobación sobre la elaboración de constancias de retención del Impuesto Sobre la Renta, por el impuesto retenido durante el período, entrega oportuna al empleado dentro de los 20 días hábiles, de la fecha del último pago mensual del período de liquidación definitiva anual del asalariado.</p>	<p><b>PT D-7-2</b></p> <p><b>PT D-5</b></p> <p>↓</p> <p><b>PT D</b></p> <p><b>Punto de informe</b></p>
7.	Sugerir e informar sobre potenciales rectificaciones de declaraciones juradas y recibos de pago mensual de retenciones del Impuesto Sobre la Renta, o sanciones por la no presentación de declaraciones	<p><b>PT D-4</b></p> <p><b>PT D-4-2</b></p>
8.	<p>Verificación de la declaración jurada anual de conciliación anual de retenciones a empleados en relación de dependencia, se debe consignar la siguiente información:</p> <p>Cuadro "A" Detalle mensual de retenciones:</p> <p>- Período Anterior. En estas columnas se incluyen las devoluciones y las retenciones efectuadas a los empleados en los meses de enero y febrero del año anterior</p> <p>- Período Actual. En estas columnas se detallan las retenciones efectuadas a los empleados a partir del primer mes del período de imposición, sobre la renta proyectada al inicio del período y el número del formulario con el cual se enteraron a los bancos del sistema</p>	<p><b>PT D-11</b></p> <p>↓</p>

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**PROGRAMA DE AUDITORÍA**



**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: D-1 4/4**

Hecho por: elra	Fecha:24/02/12
Rev. por: magc	Fecha:24/02/12

	<b>Descripción</b>	<b>Referencia</b>
	<p>Cuadro "B" detalle de la conciliación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- En las líneas 1, 2, 4 y 7, debe incluirse el total de las columnas de 3, 4, 5 y 6, del formulario SAT-1088, respectivamente.</li> <li>- En la línea 5 debe incluirse el total de las retenciones descontadas en exceso y devueltas según formulario SAT-1142.</li> <li>- La línea 6, corresponde a retenciones del período, descontadas en enero o febrero del siguiente año, cuando el impuesto a pagar sea mayor que a sumatoria de las retenciones del período más la planilla del IVA</li> </ul> <p>Al formulario SAT-1078 (formulario electrónico), debe adjuntarse el formulario SAT-1142, detalle de las retenciones practicadas en exceso y devueltas y formulario SAT-1088 (formulario electrónico), conciliación anual de retenciones practicadas a empleados en relación de dependencia.</p>	<p><b>PT D-11</b></p>  <p><b>PT D-11-1 y PT D-11-2</b></p>
9.	<p>Comprobación del impuesto sobre la renta proyectado del período 2011, información base de las Declaraciones Mensuales de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a- Verificación de la proyección de la renta neta</li> <li>b- La renta imponible se determinara restando a la renta neta las deducciones permitidas en el artículo 37 de la ley del Impuesto Sobre la Renta (no son proyectables, las donaciones y los gastos médicos, aunque el impuesto podrá redeterminarse en el caso que los mismo sean documentados.</li> <li>c- Al impuesto determinado con base a las tarifas según la escala progresiva, se le restará un estimado del crédito por IVA, el cual se determinará multiplicando el total de la renta neta por el 50% de la tarifa del Impuesto al Valor Agregado.</li> <li>d- El impuesto mensual a retener lo constituye el impuesto determinado dividido el número de meses que resten para la conclusión del período anual</li> </ul>	<p><b>PT D-6</b></p> <p><b>PT D-7</b></p> <p><b>PT D-5</b></p> 

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.****CUESTIONARIO****Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.****Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia****Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011****PT: D-2 1/2**

Hecho por: elra	Fecha:27/02/12
Rev. por: magc	Fecha:27/02/12

Pregunta		Si	No	Observación
1.	¿Poseen contratos de trabajo autorizados por la inspección de trabajo?	X		Según comentarios de la gerencia una vez, pasado el período de prueba se firma el contrato de trabajo con los empleados
2.	¿Cuenta la empresa con un reglamento interior de trabajo, debidamente autorizado por el Ministerio de Trabajo?	X		Según comentarios de la gerencia, la compañía si tiene un reglamento interior de trabajo.
3.	¿Existe libro de salarios autorizado por la inspección de trabajo, cuando exceda de 10 empleados?		X	La empresa no tiene un libro salarios, adicionalmente se confirmó que la compañía no ha presentado informe anual de salarios.
4.	¿Están las nóminas debidamente revisadas y autorizadas?	X		Si están revisadas y aprobadas.
5.	¿Se tiene una forma de pago de sueldos?	X		En la primera quincena se paga el 50% del sueldo ordinario, en la segunda quincena el resto del sueldo, bonos, comisiones, menos descuentos.
6.	¿Se paga a los empleados en efectivo?		X	Se acredita a la cuenta de cada empleado, excepto empleados temporales o en período de prueba, a quienes se les emite cheque.
7.	¿La póliza de diario del registro contable se realiza de forma manual?	X		La póliza no se genera automáticamente del sistema, debido a que las nóminas se realizan en hojas de Excel.
8.	¿Los empleados al recibir su salario u otra remuneración, firman la nómina o recibos de pago?	X		
9.	¿Se efectuaron las retenciones del Impuesto Sobre la Renta a los empleados y se cumplió con el pago del impuesto retenido dentro de los 10 días hábiles siguientes al mes en que se efectuó el pago de los sueldos y salarios?		X	
10.	¿La empresa cumple con los pagos al seguro social -IGSS-?	X		
11.	¿Trabajan para la empresa empleados extranjeros?		X	
12.	¿Cumplieron los empleados que devengan ingresos superiores a Q.3,000.00 con la presentación de la Declaración Jurada ante el Patrono?		X	Según comentarios de la gerencia, no cuentan con las Declaraciones ante el Patrono, sin embargo se realizaron proyecciones del ISR para pagar de forma extemporánea el ISR.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: D-2 2/2**

Hecho por: elra	Fecha:27/02/12
Rev. por: magc	Fecha:27/02/12

	<b>Pregunta</b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>Observación</b>
13.	¿Los viáticos pagados a los empleados en concepto de hospedaje, combustible, alimentación, se liquidan por medio de facturas?		X	Los viáticos no se liquidan, forman parte de la renta neta, por lo que no constituyen gasto deducible para la empresa.
14.	¿Se presentó la Declaración de Conciliación Anual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta a empleados en relación de dependencia y anexos?		X	No se presentó la conciliación anual de retenciones del período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011.
15.	¿Utiliza la empresa el Sistema RetenISR, para la presentación de los formularios relacionados con el régimen de empleados en relación de dependencia.		X	No utiliza el Sistema RetenISR.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.**

**CEDULA DE HALLAZGOS**

**Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.**

**Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia**

**Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**

**PT: D-3**

Hecho por: elra	Fecha:22/03/12
Rev. por: magc	Fecha:22/03/12

OBSERVACIÓN		REFERENCIA PT
1.	Libro de salarios no autorizado	<b>D-2 1/2</b>
2.	No efectuó las retenciones del Impuesto Sobre la Renta a los empleados en relación de dependencia, ni presentó las declaraciones mensuales para el pago de las retenciones de ISR a los empleados	<b>D-2 1/2 y D-4-2</b>
3.	No presentó la Declaración de Conciliación Anual de Empleados en Relación de Dependencia	<b>D-2 1/2 y D-4-2</b>
4.	La empresa no utiliza el sistema RetenISR, de uso obligatorio, según Acuerdo de Directorio número 5-2009, emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria.	<b>D-2 2/2, D-11</b>
5.	Se estableció que la empresa paga el 25% más de aguinaldo a los empleados por antigüedad de 5 años, considerar en informe que este excedente del 100% del sueldo no es gasto deducible para la empresa a partir del 1 de enero de 2013.	<b>D-2 1/2, D-6</b>
6.	La empresa Grifos Modernos, deberá absorber el impuesto no retenido a Zully Roxana Recinos Rodríguez, debido a que renunció a su puesto en junio de 2011.	<b>D-2 1/2 y D-8 4/5</b>

<b>PT: D-4</b>	
Hecho por: eira	Fecha: 09-3-2012
Rev. Por: magc	Fecha: 09-3-2012

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**  
**CÉDULA INFORMACIÓN DECLARACIONES MENSUALES DE RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA FORMULARIOS SAT-1055**

Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.  
 Revisión del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia  
 Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

MES	Régimen asalariados (sueldos y similares) retención y pago		Régimen asalariados (sueldos y similares)		(-) Lo devuelto a asalariados por retenciones en exceso	Diferencia Impuesto Retenido régimen asalariados	Saldo a favor régimen asalariados	Total sueldos gravados según declaraciones	Total sueldos según nóminas	VARIACIÓN
	Cantidad de empleados	Pagados en el mes	Cantidad de empleados	Pagados en el mes						
Enero	5	13,715.00	22	285,502.50	0.00	21,802.36	0.00	299,217.50	299,217.50	0.00
Febrero	5	13,715.00	22	285,502.50	0.00	21,802.36	0.00	299,217.50	299,217.50	0.00
Marzo	5	13,715.00	23	289,952.50	0.00	22,266.34	0.00	303,667.50	303,667.50	0.00
Abril	5	13,715.00	24	320,852.50	0.00	24,434.25	0.00	334,567.50	334,567.50	0.00
Mayo	5	13,715.00	24	320,852.50	0.00	24,434.25	0.00	334,567.50	334,567.50	0.00
Junio	5	13,715.00	24	320,712.75	0.00	24,434.25	0.00	334,427.75	334,427.75	0.00
Julio	5	13,715.00	24	306,375.00	0.00	22,506.73	0.00	320,090.00	320,090.00	0.00
Agosto	5	13,715.00	24	306,375.00	0.00	22,506.73	0.00	320,090.00	320,090.00	0.00
Septiembre	5	13,715.00	24	307,125.00	0.00	22,506.73	0.00	320,840.00	320,840.00	0.00
Octubre	5	13,715.00	24	307,375.00	0.00	22,506.73	0.00	321,090.00	321,090.00	0.00
Noviembre	5	13,715.00	24	321,175.00	0.00	23,706.23	0.00	334,890.00	334,890.00	0.00
Diciembre	5	13,715.00	24	322,725.00	0.00	23,706.23	0.00	336,440.00	336,440.00	0.00
<b>TOTALES</b>		<b>164,580.00</b>		<b>3,694,525.25</b>	<b>0.00</b>	<b>276,613.19</b>	<b>0.00</b>	<b>3,859,105.25</b>	<b>3,859,105.25</b>	

Fuente: Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, pendientes de presentación a la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Procedimientos:**

- 1 Se verificó la cantidad de empleados exentos de retención y pago del Impuesto Sobre la Renta. **PT: D-5 1/2 y 2/2 Nota 5**
- 2 Se verificó la cantidad de empleados afectos al Impuesto Sobre la Renta. **PT: D-5 1/2 y 2/2 Nota 5**
- 3 Se comprobó por medio de las nóminas de sueldos, que los valores de los sueldos exentos y sueldos afectos, son correctos. **PT D-6-1**

**Conclusión:** Con base a la revisión de la información proporcionada por la empresa y pruebas realizadas, se determinó que los datos consignados en las Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, pendientes de presentación a la Superintendencia de Administración Tributaria, son correctos.

Debido a que la empresa Grifos Modernos, S. A., no retuvo ni declaró el Impuesto Sobre la Renta de los empleados en relación de dependencia, al presentar las declaraciones juradas y recibos de pago mensual de retenciones de dicho impuesto, podría ser sancionada con una multa equivalente al 100% del impuesto omitido, más intereses resarcitorios por no haber enterado el impuesto dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, aunque se tienen rebajas del 85% el efectuar el pago voluntariamente.





**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**

**CÉDULA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES**

**Nombre de la empresa:** Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia

**Período:** Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

**PT: D-42**

**Hecho por:** elia

**Fecha:** 06-3-2012

**Rev. Por:** magc

**Fecha:** 06-3-2012

DECLARACIÓN	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
Declaraciones Mensuales de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠

DECLARACIÓN	DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011
Declaración Jurada de Conciliación Anual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta y anexos	≠

**D-1 1/4**

**Fuente:**

Información proporcionada por la administración.

**Conclusión:**

La empresa Grifos Modernos, S. A., no efectuó las retenciones del Impuesto Sobre la Renta a los empleados, por consiguiente, no cumplió con la presentación de las Declaraciones Mensuales de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, ni con la presentación de la Declaración Jurada de Conciliación Anual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta y anexos.

<b>PT: D-5 1/2</b>	
Hecho por: eira	Fecha: 06-3-2012
Rev. Por: magc	Fecha: 06-3-2012

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**  
**CÉDULA DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE E IMPUESTO SOBRE LA RENTA SUJETO A**  
**RETENCIÓN (CIFRAS PROYECTADAS)**  
**Nombre de la empresa:** Griños Modemos, S. A.  
 Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia  
 Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

No	Status	Nombres	Apellidos	Renta Neta	Deducciones	Renta Imponible	ISR anual a pagar sobre Renta Imponible	Crédito por IVA estimado	ISR anual sujeto a retención	Constancias de retención de otros patronos	Retención mensual del ISR
				A	B	C= (A - B)	D	E = (A x 0.06)	F = (D - E)	G	H = (F - G) + 12
1	A	JUAN CARLOS	AGUILAR	D-6 302,650.00	D-7 80,859.75	221,790.26	A 43,197.56	18,159.00	25,038.56	-	D-4 2,086.55
2	A	EDGAR ADOLFO	ARANA FUENTES	77,253.75	45,841.17	31,412.58	4,711.89	4,635.23	76.66	-	6.39
3	A	LUIS MARCO	TUJO AREVALO VELASQUEZ	24,500.00	39,869.40	0.00	0.00	1,470.00	0.00	-	0.00
4	A	RUDY WALDEMAR	ACEITUNO MORALES	108,000.00	53,203.72	54,796.28	8,219.44	6,480.00	1,739.44	-	144.95
5	A	SELVYN EDUARDO	FUENTES ARANA	99,000.00	46,845.05	69,539.88	10,657.98	5,940.00	4,717.98	-	393.16
6	A	HAROLDO ENRIQUE	BOCHE VENTURA	197,372.50	59,277.99	138,094.51	24,368.90	11,842.35	12,526.55	-	1,043.88
7	A	JOSE FRANCISCO	VILLATORO MARIN	147,550.00	59,226.50	132,485.28	23,247.06	8,853.00	14,394.00	-	1,199.50
8	A	JOSE EDUARDO	BELCHES CASTILLO	290,587.50	73,017.26	217,570.24	42,142.56	17,435.25	24,707.31	-	2,058.94
9	A	ANGELICA ROXANA	CAS TILLO PALENCIA	116,200.00	51,987.48	64,212.52	9,631.88	6,972.00	2,659.88	-	221.66
10	B	ZULLY ROXANA	RECINOS RODRIGUEZ	168,000.00	57,668.64	110,331.36	18,816.27	10,080.00	8,736.27	-	728.02
11	A	BYRON RONALD	COLINDRES GORDON	165,663.75	57,804.07	107,859.68	18,321.94	9,939.83	8,382.11	-	699.51
12	A	HERBERT ANDRES	CONTRERAS LIMA	329,000.00	78,434.42	250,565.58	50,391.40	19,740.00	30,651.40	-	2,554.28
13	A	EVELYN MARGARITA	DE LEÓN SALAZAR	94,165.50	47,296.38	47,320.12	7,098.02	5,676.99	1,421.03	-	118.42
14	A	MARIA DEL CARMEN	DAZ HERNANDEZ	304,762.50	77,822.98	226,939.52	44,484.88	18,285.75	26,199.13	-	2,183.26
15	A	AXEL MANUEL	DAZ MORALES	115,866.25	48,895.10	66,971.15	10,144.23	6,951.98	3,192.25	-	266.02
16	A	GELMUT FERNANDO	ESCOBAR CORDERO	29,400.00	40,514.30	0.00	0.00	1,764.00	0.00	-	0.00
17	A	ADA HEIDI	FERNANDEZ AGUILAR	126,000.00	52,251.48	73,748.52	11,499.70	7,560.00	3,939.70	-	328.31
18	A	LEONARDO DANILO	FLORES CRUZ	48,510.00	42,256.82	6,253.18	937.98	2,910.60	0.00	-	0.00
19	A	FRANCISCO ALFREDO	GUTIERREZ QUINTEROS	163,012.50	57,365.78	105,646.72	17,879.34	9,780.75	8,098.59	-	674.88
20	A	GUSTAVO ADOLFO	MUNOZ RODRIGUEZ	130,750.00	50,791.11	79,958.90	12,741.78	7,845.00	4,896.78	-	408.06
21	A	AMILCAR	OVALLE PINEDA	49,000.00	42,320.02	6,679.98	1,002.00	2,940.00	0.00	-	0.00
22	A	CLAUDIA MARIBEL	PEREZ TURCIOS	79,800.00	46,292.90	33,507.10	5,026.11	4,788.00	238.11	-	19.84
23	A	CARLOS OSWALDO	PINEDA LEMUS	524,475.00	110,811.64	413,663.36	98,285.64	31,468.50	66,817.14	-	5,568.10
24	A	GENARO	RAMIREZ LOPEZ	141,750.00	54,297.20	87,452.80	14,240.56	8,505.00	5,735.56	-	477.96
25	A	WILSON HUMBERTO	RAMIREZ DOMINGO	40,600.00	41,236.59	0.00	0.00	2,436.00	0.00	-	0.00
26	A	NANCY ZUCELL	RIVAS GARCIA	117,450.00	49,256.24	68,193.76	10,388.75	7,047.00	3,341.75	-	278.48
27	A	RAFAEL	SANCHEZ SANCHEZ	169,400.00	58,149.21	111,250.79	19,000.16	10,164.00	8,836.16	-	736.35
			Van..	4,161,170.25	1,523,592.89	2,726,244.35	506,436.02	249,670.23	266,346.41	0.00	22,195.53



D-1 4143

<b>PT: D-6 2/2</b>	
Hecho por: alta	Fecha: 06-3-2012
Rev. Por: maxjc	Fecha: 06-3-2012

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**  
**CEDULA DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE E IMPUESTO SOBRE LA RENTA SUJETO A**  
**RENTA (CIFRAS PROYECTADAS)**  
 Nombre de la empresa: Grifos Modamos, S. A.  
 Revisión del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia  
 Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

No	Status	Nombres	Apellidos	Renta Neta	Deducciones	Renta Imponible	ISR anual a pagar sobre Renta Imponible	Crédito por IVA estimado	ISR anual sujeto a retención	Constancias de retención de otros patronos	Retención mensual del ISR
				A	B	C= (A - B)	D	E = (A x 0.06)	F = (D - E)	G	H = (F - G) + 12
28	A	JOSE AMILCAR	VELIZ ALVAREZ	4,161,170.25 <b>D-6</b>	1,523,592.89 <b>D-7</b>	2,726,244.35	506,436.02 <b>A</b>	249,670.23	2,683,346.41	0.00	22,195.53 <b>D-4</b>
29	A	FELIX ESTUARDO	VILLACINDA ORELLANA	152,136.47 188,438.36 <b>4,504,745.08</b>	61,977.52 53,988.36 <b>1,639,558.78</b>	90,158.95 179,266.68 <b>2,995,669.98</b>	14,781.79 32,603.34 <b>553,821.14</b>	9,128.19 11,306.30 <b>270,104.72</b>	5,653.60 21,297.04 <b>293,297.05</b>	85.82	463.98 1,774.75 <b>24,434.27</b>

**ISR = Impuesto Sobre la Renta**  
**IVA = Impuesto al Valor Agregado**  
**D-1 4/4**

**FUENTE:** Nóminas de sueldos y salarios, Planillas del IGSS, recibos por donaciones a Fondo Unido de Guatemala, facturas de gastos médicos, recibos cuotas del Colegio de Profesionales y sentencia fijada por juez de familia en concepto de pensiones alimenticias; nóminas y planillas presentadas por Grifos Modamos, S. A., otros documentos presentados por los empleados para respaldar las deducciones.

**Procedimientos:**

- Se verificó que la renta neta coincida con las nóminas de sueldos, registradas en los libros contables. **PT D-6**
- Se verificó que las deducciones correspondan a las permitidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se encuentran respaldadas por la documentación correspondiente. **PT D-7**
- Se verificó que el crédito estimado por impuesto al Valor Agregado, se obtuvo de multiplicar la renta neta proyectada por 0.06, que corresponde al 6% de la tarifa del impuesto al Valor que es de 12%.

**A** Se verificó que el impuesto sobre la renta sujeto a retención, fue determinado conforme a la renta imponible (renta neta menos deducciones), aplicando la escala de tarifas progresivas indicadas en el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A	Intervalos de Renta Imponible		Impuesto a pagar	
	De más de	Más	Importe Fijo	%
Q.	0.00	Q. 65,000.00	0.00	15%
Q.	65,000.00	Q. 180,000.00	9,750.00	20%
Q.	180,000.00	Q. 295,000.00	32,750.00	25%
Q.	295,000.00	en adelante	61,500.00	31%

\* Sobre el excedente de renta imponible.

**Conclusión:** Con base a las pruebas realizadas, se determinó que el Impuesto Sobre la Renta sujeto a retención en el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011, fue determinado correctamente. Así mismo, se verificó que la suma que debió retenerse al trabajador en cada mes, fue establecida dividiendo el impuesto anual a pagar entre el número de meses que restan para la conclusión del período anual de imposición, que en el presente caso son 12, derivado que el agente de retención no efectuó las retenciones correspondientes.

**NOTA 1:** En el caso de los empleados José Francisco Villatoro Maín y Félix Estuardo Villacinda Orellana, que laboraron períodos menores a un año, la renta imponible fue proyectada a un año y se le aplicó la tarifa que corresponde según la escala progresiva establecida en el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El impuesto determinado se dividió proporcionalmente entre el tiempo de duración del período menor al año y el resultado constituye el impuesto mensual a pagar. **PT D-8-5/5**

**NOTA 2:** Debido a que el señor Selvin Eduardo Fuentes Arana, inició labores en la empresa el 1 de abril de 2011, la renta imponible fue proyectada a un año y fue aplicada la tarifa según la escala indicada en el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar el impuesto anual. Luego el impuesto fue dividido proporcionalmente entre el tiempo de duración del período menor al año y el resultado constituye el impuesto mensual a pagar. **PT D-8-3/5**

**NOTA 3:** La empresa Grifos Modamos, deberá absorber el Impuesto Sobre la Renta no retenido a Zully Roxana Rocías Rodríguez, debido a que renunció a su puesto en junio de 2011, por su responsabilidad solidaria y su calidad de agente de retención. **PT D-8-4/5**

**NOTA 4:** Las retenciones mensuales del señor José Amílcar Veliz Álvarez de marzo a diciembre de 2011, se establecieron con base a los sueldos pagados según nómina, más los ingresos devengados en su empleo anterior. **PT D-8-4/5**

**NOTA 5:** De los 29 empleados en nómina, 5 no están sujetos a retención del Impuesto Sobre la Renta.



**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**

**CÉDULA PRUEBA GLOBAL DE SUELDOS SEGÚN NÓMINAS Y LIBROS CONTABLES**

**Nombre de la empresa:** Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia

**Periodo:** Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

**PT: D-6-1**

**Hecho por:** elra | **Fecha:** 02-3-2012

**Rev. Por:** magc | **Fecha:** 02-3-2012

**CPC**

#

☒

No	Mes	NÓMINAS							TOTAL	DIFERENCIA
		Sueldo ordinario	Bonificación	Viáticos	Bonos sobre ventas	Bono 14	Aguinaldo	Aguinaldo por antigüedad		
1	Enero	206,613.00	84,354.50	5,250.00	3,000.00				299,217.50	0.00
2	Febrero	206,613.00	84,354.50	5,250.00	3,000.00				299,217.50	0.00
3	Marzo	207,953.00	87,464.50	5,250.00	3,000.00				303,667.50	0.00
4	Abril	229,163.00	95,954.50	5,250.00	4,200.00				334,567.50	0.00
5	Mayo	229,163.00	95,954.50	5,250.00	4,200.00				334,567.50	0.00
6	Junio	230,329.50	96,348.25	5,250.00	2,500.00				334,427.75	0.00
7	Julio	220,903.00	92,287.00	4,400.00	2,500.00	299,520.55			619,610.55	0.00
8	Agosto	220,903.00	92,287.00	4,400.00	2,500.00				320,090.00	0.00
9	Septiembre	220,903.00	92,287.00	4,400.00	3,250.00				320,840.00	0.00
10	Octubre	220,903.00	92,287.00	4,400.00	3,500.00				321,090.00	0.00
11	Noviembre	230,563.00	96,427.00	4,400.00	3,500.00				334,890.00	0.00
12	Diciembre	230,563.00	96,427.00	5,250.00	4,200.00		315,189.28	27,930.00	679,559.28	0.00
		<b>2,654,572.50</b>	<b>1,106,432.75</b>	<b>58,750.00</b>	<b>39,350.00</b>	<b>299,520.55</b>	<b>315,189.28</b>	<b>27,930.00</b>	<b>4,501,745.08</b>	<b>4,501,745.08</b>

D-6

D-1 1/4

> <

**FUENTE:** Nóminas de sueldos, contratos de trabajo, Planillas de IGSS y reportes de ventas, proporcionados por los departamentos de recursos humanos y de ventas.

**Procedimientos:**

- 1 Se verificó que las nóminas se encuentran contabilizadas.
- 2 Se verificó que las nóminas fueron revisadas y autorizadas.
- 3 Se verificó que el pago de las nóminas por sueldos, viáticos, bonos, bono 14 y aguinaldo, coincide con los registros contables; además se realizó una revisión selectiva de los recibos de pago.

**Conclusión:** Se estableció que las nóminas coinciden con los registros contables y débitos del banco, por lo que no se determinaron diferencias.

**Integración del registro contable:**

CPC	Código	Nombre cuenta	Valor
	51201	Sueldo ordinario	2,654,572.50
	51202	Bonificación	1,106,432.75
	51203	Viáticos	58,750.00
	51204	Bonos s/ ventas	39,350.00
	51205	Bono 14	299,520.55
	51206	Aguinaldo	315,189.28
	51207	Aguinaldo 25%	27,930.00
	<b>TOTAL</b>		<b>4,501,745.08</b>

Σ

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**

**CÉDULA REVISIÓN DE CONTRATOS DE TRABAJO**

Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia

Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

<b>PT: D-6-2</b>	
Hecho por: ella	Fecha: 02-3-2012
Rev. Por: magc	Fecha: 02-3-2012

No	Nombres	Puesto	Fecha de ingreso	Tiene contrato de trabajo	Duración del contrato	Sueldo ordinario	Sueldo ordinario según contrato de trabajo	Variación
1	Juan Carlos Aguilar	Gerente de ventas	10/01/2006	Si	Indefinido	14,000.00	14,000.00	0.00
2	Angélica Roxana Castillo Palencia	Asistente financiero	30/03/2008	Si	Indefinido	5,810.00	5,810.00	0.00
3	Evelyn Margarita De León Salazar	Auxiliar Contable	1/07/2006	Si	Indefinido	4,200.00	4,200.00	0.00
4	Gelmut Fernando Escobar Cordero	Bodeguero	15/11/2007	Si	Indefinido	1,750.00	1,750.00	0.00
5	Gustavo Adolfo Muñoz Rodríguez	Vendedor	10/08/2006	Si	Indefinido	5,600.00	5,600.00	0.00
6	Carlos Oswaldo Pineda Lemus	Gerente Financiero	15/10/2006	Si	Indefinido	25,900.00	25,900.00	0.00
7	Rafael Sánchez Sánchez	Gerente recursos humanos	5/04/2007	Si	Indefinido	8,470.00	8,470.00	0.00

D-1 1/4

**FUENTE:** Nóminas de sueldos y contratos de trabajo proporcionados por el departamento de recursos humanos de la empresa Grifos Modernos, S. A.

**Procedimientos:**

- 1 Se verificaron los contratos de trabajo de 7 empleados.
- 2 Se verificó que los contratos tuvieran el sello de presentado en el Ministerio de Trabajo y Previsión Social.
- 3 Se verificó que el sueldo consignado en el contrato de trabajo coincide con el sueldo pagado en las nóminas de sueldos y salarios.

**Conclusión:** La empresa cumple con emitir contratos de trabajo y presentarlos al Ministerio de Trabajo y Previsión Social, además no se determinaron diferencias entre el sueldo según nómina y el sueldo contemplado en el contrato de trabajo.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**

**CÉDULA INTEGRACIÓN DE LAS DEDUCCIONES**

**Nombre de la empresa:** Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia

Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

<b>PT: D-7</b>
Hecho por: elra Fecha: 01-3-2012
Rev. Por: magc Fecha: 01-3-2012

Nº	Status	Nombres	Apellidos	Deducción única	DEDUCCIONES			Aguinaldo	Otras deducciones	TOTAL DEDUCCIONES
					D-7-1	D-7-2	Bono 14			
1	A	JUAN CARLOS	AGUILAR	36,000.00	8,459.75	14,000.00	14,000.00	14,000.00	8,400.00	80,859.75
2	A	EDGAR ADOLFO	ARANA FUENTES	36,000.00	2,211.17	3,815.00	3,815.00	3,815.00		45,841.17
3	A	LUIS MARCO TULLIO	AREVALO VELASQUEZ	36,000.00	869.40	1,500.00	1,500.00	1,500.00		39,869.40
4	A	RUDY WALDEMAR	ACEITUNO MORALES	36,000.00	3,303.72	5,700.00	5,700.00	5,700.00	2,500.00	53,203.72
5	A	SELVYN EDUARDO	FUENTE S ARANA	36,000.00	3,195.05	1,837.50	1,837.50	5,542.50	300.00	46,845.05
6	A	HAROLD ENRIQUE	BOCHE VENTURA	36,000.00	5,497.99	8,890.00	8,890.00	8,890.00		59,277.99
7	A	JOSE FRANCISCO	VILLATORO MARIN	36,000.00	3,906.50	9,660.00	9,660.00	9,660.00		59,226.50
8	A	JOSE EDUARDO	BELCHES CASTILLO	36,000.00	8,317.26	14,350.00	14,350.00	14,350.00		73,017.26
9	A	ANGELICA ROXANA	CASTILLO PALENCIA	36,000.00	3,367.48	5,810.00	5,810.00	5,810.00	1,000.00	51,987.48
10	B	ZULLY ROXANA	RECINOS RODRIGUEZ	36,000.00	4,868.64	8,400.00	8,400.00	8,400.00	0.00	57,668.64
11	A	BYRON RONALD	COLINDRES CORON	36,000.00	4,899.07	8,452.50	8,452.50	8,452.50		57,804.07
12	A	HERBERT ANDRES	CONTRERAS LIMA	36,000.00	9,534.42	16,450.00	16,450.00	16,450.00		78,434.42
13	A	EVELYN MARGARITA	DE LEÓN SALAZAR	36,000.00	2,896.38	4,200.00	4,200.00	4,200.00		47,296.38
14	A	MARIA DEL CARMEN	DIAZ HERNANDEZ	36,000.00	8,722.96	15,050.00	15,050.00	15,050.00	3,000.00	77,822.96
15	A	AXEL MANUEL	DIAZ MORALES	36,000.00	3,165.10	4,865.00	4,865.00	4,865.00		48,895.10
16	A	GELMUT FERNANDO	ESCOBAR CORDERO	36,000.00	1,014.30	1,750.00	1,750.00	1,750.00		40,514.30
17	A	ADA HEIDY	FERNANDEZ AGUILAR	36,000.00	3,657.48	6,300.00	6,300.00	6,300.00		52,257.48
18	A	LEONARDO DANILO	FLORES CRUZ	36,000.00	1,405.82	2,425.50	2,425.50	2,425.50		42,256.82
19	A	FRANCISCO ALFREDO	GUTIERREZ QUINTEROS	36,000.00	1,665.78	8,050.00	8,050.00	8,050.00	600.00	57,365.78
20	A	GUSTAVO ADOLFO	MUÑOZ RODRIGUEZ	36,000.00	3,591.11	5,600.00	5,600.00	5,600.00		50,791.11
21	A	AMILCAR	OVALLE PINEDA	36,000.00	1,420.02	2,450.00	2,450.00	2,450.00		42,320.02
22	A	CLAUDIA MARIBEL	PEREZ TUJICIS	36,000.00	2,317.60	3,990.00	3,990.00	3,990.00		46,297.60
23	A	CARLOS OSWALDO	PINEDA LEMUS	36,000.00	15,011.64	25,900.00	25,900.00	25,900.00	8,000.00	110,811.64
24	A	GENARO	RAMIREZ LOPEZ	36,000.00	4,057.20	7,000.00	7,000.00	7,000.00	240.00	54,297.20
25	A	WILSON HUMBERTO	RAMIREZ DOMINGO	36,000.00	1,176.59	2,030.00	2,030.00	2,030.00		41,236.59
26	A	NANCY ZUCELL	RIVAS GARCIA	36,000.00	3,246.24	5,005.00	5,005.00	5,005.00		49,256.24
27	A	RAFAEL	SANCHEZ SANCHEZ	36,000.00	4,909.21	8,470.00	8,470.00	8,470.00	300.00	58,149.21
28	A	JOSE AMILCAR	VELIZALVAREZ	36,000.00	4,658.05	7,186.93	7,186.93	8,432.54	5,700.00	61,977.52
29	A	FELIX ESTUARDO	VILLACINDA ORELLANA	36,000.00	5,781.51	3,315.89	3,315.89	8,890.96		53,988.36
		<b>TOTALES</b>		<b>1,044,000.00</b>	<b>130,116.46</b>	<b>212,453.32</b>	<b>222,949.00</b>	<b>30,040.00</b>		<b>1,639,558.78</b>

**FUENTE:** Nóminas de aguinaldo, bono 14, Planillas del IGSS, recibos por donaciones a Fondo Unido de Guatemala, facturas de gastos médicos, recibos del Colegio de Profesionales y sentencia fijada por juez de familia en concepto de pensiones alimenticias; planillas presentadas por Grifos Modernos, S. A. y documentos presentados por los empleados.

**Procedimientos:**

- 1 Se verificó que las cuotas laborales corresponden al 4.83% sobre el salario ordinario y bonos sobre ventas.
- 2 Se verificó que las rentas exentas por aguinaldo y bono 14 corresponden hasta el 100% del salario mensual.
- 3 Se verificó que las otras deducciones corresponden a gastos médicos, donaciones a Fondo Unido de Guatemala y pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia; las cuales se encuentran respaldadas por la documentación legal correspondiente.

**Conclusión:** Se estableció que las deducciones contenidas en la presente cédula corresponden a las permitidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que no se determinaron inconsistencias.

H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.

CÉDULA PRUEBA GLOBAL DE CUOTA LABORAL IGSS

Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia

Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

<b>PT: D-7-1</b>	
Hecho por: elra	Fecha: 01-3-2012
Rev. Por: magc	Fecha: 01-3-2012

No.	Mes	Sueldo ordinario A	Bono sobre ventas B		TOTAL C = (A + B)	Cuota Laboral D = (C * 4.83%)	Planillas IGSS		Variación
							Recibo No.	Cuota laboral pagada	
1	Enero	206,613.00	3,000.00		209,613.00	10,124.31	357433	10,124.31	0.00
2	Febrero	206,613.00	3,000.00		209,613.00	10,124.31	357436	10,124.31	0.00
3	Marzo	207,953.00	3,000.00		210,953.00	10,189.03	357438	10,189.03	0.00
4	Abril	229,163.00	4,200.00		233,363.00	11,271.43	357440	11,271.43	0.00
5	Mayo	229,163.00	4,200.00		233,363.00	11,271.43	357443	11,271.43	0.00
6	Junio	230,329.50	2,500.00		232,829.50	11,245.66	357444	11,245.66	0.00
7	Julio	220,903.00	2,500.00		223,403.00	10,790.36	357456	10,790.36	0.00
8	Agosto	220,903.00	2,500.00		223,403.00	10,790.36	357458	10,790.36	0.00
9	Septiembre	220,903.00	3,250.00		224,153.00	10,826.59	357460	10,826.59	0.00
10	Octubre	220,903.00	3,500.00		224,403.00	10,838.66	357461	10,838.66	0.00
11	Noviembre	230,563.00	4,200.00		234,063.00	11,305.24	357462	11,305.24	0.00
12	Diciembre	230,563.00	4,200.00		234,763.00	11,339.05	357463	11,339.05	0.00
					<b>2,693,922.50</b>	<b>130,116.43</b>		<b>130,116.43</b>	<b>0.00</b>

FUENTE: Nóminas de sueldos, reportes de ventas y Planillas de IGSS, proporcionados por los departamentos de recursos humanos y de ventas.

**Procedimientos:**

- 1 Se verificó que el porcentaje fuera el establecido por ley.
- 2 Se verificó que la empresa efectivamente realizó el pago de las cuotas patronales y laborales al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- 3 Se verificó que las cuotas laborales corresponden al 4.83% sobre el salario ordinario y bonos sobre ventas.

**Conclusión:** Con base a las pruebas realizadas se estableció que la empresa Grifos Modernos, S. A., realizó el pago de la cuota laboral sobre el total de sueldo ordinario y bonos sobre ventas, efectuados a los empleados.



<b>PT: D-7-2</b>	
Hecho por: elra	Fecha: 29-2-2012
Rev. Por: magc	Fecha: 29-2-2012

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**  
**CÉDULA INTEGRACIÓN DE RENTAS EXENTAS**  
 Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.  
 Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia  
 Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

No	Status	Nombres	Apellidos	Sueldo ordinario	Bonificación	Total sueldo ordinario más bonificación	TOTAL PAGADO			RENTAS EXENTAS SOBRE SUELDO ORDINARIO		
							Bono 14	Aguineldo	Aguineldo por antigüedad 25%	Bono 14	Aguineldo	
1	A	JUAN CARLOS	AGUILAR	14,000.00	6,000.00	20,000.00	20,000.00	3,500.00	14,000.00	14,000.00		
2	A	EDGAR ADOLFO	ARANA FUENTES	3,815.00	1,635.00	5,450.00	5,450.00	963.75	3,815.00	3,815.00		
3	A	LUIS MARCO TULIO	AREVALO VELASQUEZ	1,500.00	250.00	1,750.00	1,750.00		1,500.00	1,500.00		
4	A	RUDY WALDEMAR	AGETUNO MORALES	4,200.00	2,050.00	6,250.00	7,500.00		5,700.00	5,700.00		
5	A	SELVYN EDUARDO	FUENTES ARANA	7,350.00	2,950.00	9,900.00	12,700.00		1,837.50	5,512.50		
6	A	HAROLDO ENRIQUE	BOCHE VENTURA	8,890.00	3,810.00	12,700.00	12,700.00	2,222.50	8,890.00	8,890.00		
7	A	JOSE FRANCISCO	VILLATORO MARIN	9,660.00	4,140.00	13,800.00	13,800.00		9,660.00	9,660.00		
8	A	JOSE EDUARDO	BELCHES CASTILLO	14,350.00	6,150.00	20,500.00	20,500.00	3,587.50	14,350.00	14,350.00		
9	A	ANGELICA ROXANA	CASTILLO PALENCIA	5,810.00	2,490.00	8,300.00	8,300.00		5,810.00	5,810.00		
10	B	ZULLY ROXANA	REGINOS RODRIGUEZ	8,400.00	3,900.00	12,000.00	12,000.00		8,400.00	8,400.00		
11	A	BYRON RONALD	COLINDRES CORDON	8,452.50	3,622.50	12,075.00	11,602.50		8,452.50	8,452.50		
12	A	HERBERT ANDRES	CONTRERAS LIMA	16,450.00	7,050.00	23,500.00	23,500.00		16,450.00	16,450.00		
13	A	EVELYN MARGARITA	DE LEON SALAZAR	4,200.00	1,800.00	6,000.00	6,000.00		4,200.00	4,200.00		
14	A	MARIA DEL CARMEN	DIAZ HERNANDEZ	15,050.00	6,450.00	21,500.00	21,500.00	1,050.00	15,050.00	15,050.00		
15	A	AVEL MANUEL	DIAZ MORALES	4,865.00	2,085.00	6,950.00	6,950.00		4,865.00	4,865.00		
16	A	GELMUT FERNANDO	ESCOBAR CORDERO	1,750.00	350.00	2,100.00	2,100.00		1,750.00	1,750.00		
17	A	ADA HEIDY	FERNANDEZ AGUILAR	6,300.00	2,700.00	9,000.00	9,000.00		6,300.00	6,300.00		
18	A	LEONARDO DANILLO	FLORES CRUZ	2,425.50	1,039.50	3,465.00	3,465.00		2,425.50	2,425.50		
19	A	FRANCISCO ALFREDO	GUTIERREZ QUINTEROS	8,050.00	3,450.00	11,500.00	11,500.00	2,012.50	8,050.00	8,050.00		
20	A	GUSTAVO ADOLFO	MUNOZ RODRIGUEZ	5,600.00	2,400.00	8,000.00	8,000.00	1,400.00	5,600.00	5,600.00		
21	A	AMILCAR	OVALLE PINEDA	2,450.00	1,050.00	3,500.00	3,500.00		2,450.00	2,450.00		
22	A	CLAUDIA MARIBEL	PEREZ TURCIOS	3,990.00	1,710.00	5,700.00	5,700.00		3,990.00	3,990.00		
23	A	CARLOS OSWALDO	PINEDA LEMUS	25,900.00	11,100.00	37,000.00	37,000.00	6,475.00	25,900.00	25,900.00		
24	A	GENARO	RAMIREZ LOPEZ	7,000.00	3,000.00	10,000.00	10,000.00	1,750.00	7,000.00	7,000.00		
25	A	WILSON HUMBERTO	RAMIREZ DOMINGO	2,030.00	870.00	2,900.00	2,900.00		2,030.00	2,030.00		
26	A	NANCY ZUCELL	RIVAS GARCIA	5,005.00	2,145.00	7,150.00	7,150.00		5,005.00	5,005.00		
27	A	RAFAEL	SANCHEZ SANCHEZ	8,470.00	3,630.00	12,100.00	12,100.00		8,470.00	8,470.00		
28	A	JOSE AMILCAR	VELAZQUEZ	8,400.00	3,600.00	12,000.00	11,095.41		7,186.93	8,432.54		
29	A	FELIX ESTUARDO	VILLACINDA ORELLANA	13,300.00	5,700.00	19,000.00	12,701.37		3,315.89	8,890.96		
<b>TOTALES</b>							<b>289,520.55</b>	<b>315,189.28</b>	<b>27,930.00</b>	<b>212,453.32</b>	<b>222,949.00</b>	<b>Σ</b>

**FUENTE:** Nóminas de aguinaldo y bono 14, proporcionadas por los departamentos de recursos humanos y de ventas.

**Procedimientos:** PT D-1 3/4

- 1 Se verificaron las nóminas de aguinaldo y bono 14, y el pago correspondiente; hasta el 100% del salario mensual.
- 2 Se verificó que la empresa tiene la política de pagar el bono 14 y el aguinaldo sobre la base del sueldo ordinario más el valor de la bonificación incentivo. **PT A1 3/8**

**Conclusión:** Se estableció que la empresa pagó el aguinaldo y el bono 14, sobre el salario ordinario más la bonificación (la cual es mayor a Q.250.00). A los empleados con más de 5 años de estar laborando para la empresa, se les paga al final del año un 25% más sobre el salario mensual en concepto de aguinaldo por antigüedad. Para efectos de las rentas exentas se consideró hasta el 100% del salario mensual, excluyendo el excedente que formó parte de la renta neta.

D-1 3/4

<b>H&amp;H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.</b>
<b>CÉDULA REVISIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>
<b>Nombre de la empresa:</b> Grifos Modernos, S. A.
Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia
<b>Período:</b> Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

<b>PT: D-8 1/5</b>	
Hecho por: elra	Fecha: 28-2-2012
Rev. Por: magc	Fecha: 28-2-2012

**EMPLEADO QUE INICIO LA RELACIÓN LABORAL EN FECHA INTERMEDIA Y SI LABORO ANTES**

**Empresa:** Grifos Modernos, S. A.  
**Nombre del empleado:** José Amílcar Veliz Álvarez  
**NIT del empleado:** 3456534-3  
**Fecha de inicio de la relación laboral:** 04/03/2011  
**Período fiscal:** 2011

Mes	Sueldo ordinario	Bonificación	Bono 14	Aguinaldo	Otros	RENTA NETA
Marzo	7,840.00	3,360.00				11,200.00
Abril	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Mayo	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Junio	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Julio	8,400.00	3,600.00	3,847.12			15,847.12
Agosto	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Septiembre	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Octubre	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Noviembre	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Diciembre	8,400.00	3,600.00		8,876.23		20,876.23
<b>Totales...</b>	<b>83,440.00</b>	<b>35,760.00</b>	<b>3,847.12</b>	<b>8,876.23</b>	<b>0.00</b>	<b>131,923.35</b>

**Empresa:** Instalaciones Industriales, S. A.

Mes	Sueldo ordinario	Bonificación	Bono 14	Aguinaldo	Otros	RENTA NETA
Enero	6,500.00	250.00				6,750.00
Febrero	6,500.00	250.00	4,493.94	2,219.18		13,463.12
<b>Total</b>	<b>13,000.00</b>	<b>500.00</b>	<b>4,493.94</b>	<b>2,219.18</b>	<b>0.00</b>	<b>20,213.12</b>

<b>Total</b>	<b>Σ 1</b>	<b>96,440.00</b>	<b>36,260.00</b>	<b>8,341.06</b>	<b>11,095.41</b>	<b>0.00</b>	<b>152,136.47</b>
--------------	------------	------------------	------------------	-----------------	------------------	-------------	-------------------

**PT D-6**

**DEDUCCIONES**

Deducciones personales	36,000.00
Contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	4,658.05
Gastos médicos hospitalarios y de laboratorio	4,500.00
Bono 14 y aguinaldo (hasta el 100% del salario mensual)	15,619.47
Otros gastos (donaciones, fianzas, colegiaturas de profesionales)	1,200.00
<b>TOTAL</b>	<b>61,977.52</b>

**Renta imponible (renta neta - deducciones)**

<b>Impuesto anual a pagar (Q.90,158.95-Q.65,000.00)*20% + Q.9,750.00</b>	<b>//</b>	<b>90,158.95</b>
Menos crédito por Impuesto al Valor Agregado pagado según planilla	<b>//</b>	<b>14,781.79</b>
Impuesto anual definitivo	<b>Ø</b>	<b>14,781.79</b>
Menos retenciones al impuesto practicadas (Q.4,639.80 + Q.85.82)	<b>PT D 2/2</b>	<b>0.00</b>
<b>Impuesto retenido en exceso</b>		<b>4,725.62</b>
		<b>(4,725.62)</b>

**FUENTE:** Nóminas de sueldos, Planillas de IGSS y Planilla de IVA, proporcionadas por el departamento de recursos humanos; y documentación de deducciones proporcionada por el empleado, a través de dicho departamento.

**Procedimientos: D-1 2/4**

1. Se verificó la renta neta con base a las nóminas de sueldos y salarios.
2. Se verificó que las deducciones correspondan a las establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 37 y se encuentren debidamente documentadas.
3. Se verificó que el cálculo del Impuesto Sobre la Renta corresponda a la escala de tarifas, según el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
4. Se verificó que el Crédito por Impuesto al Valor Agregado corresponda a la planilla presentada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Conclusión:** Con base a las pruebas realizadas se estableció que el impuesto a cargo del empleado José Amílcar Veliz Álvarez, fue determinado correctamente.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**  
**CÉDULA REVISIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**  
**Nombre de la empresa:** Grifos Modernos, S. A.  
 Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia  
**Período:** Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

**PT: D-8 2/5**  
**Hecho por:** elra **Fecha:** 28-2-2012  
**Rev. Por:** magc **Fecha:** 28-2-2012

**EMPLEADO QUE OBTIENE INGRESOS DE DIFERENTES PATRONOS**

**Empresa:** Grifos Modernos, S. A.  
**Nombre del empleado:** Rudy Waldemar Aceituno Morales  
**NIT del empleado:** 2268945-7  
**Fecha de inicio de la relación laboral:** 04/11/2005  
**Período fiscal:** 2010

Mes	Sueldo ordinario	Bonificación	Bono 14	Aguinaldo	Otros	RENTA NETA
Enero	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Febrero	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Marzo	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Abril	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Mayo	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Junio	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Julio	4,200.00	1,800.00	6,000.00			12,000.00
Agosto	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Septiembre	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Octubre	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Noviembre	4,200.00	1,800.00				6,000.00
Diciembre	4,200.00	1,800.00		6,000.00		12,000.00
<b>Total</b>	<b>50,400.00</b>	<b>21,600.00</b>	<b>6,000.00</b>	<b>6,000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>84,000.00</b>

**Empresa:** Ventas Unidas de Guatemala, S. A.

Meses	Sueldo ordinario	Bonificación	Bono 14	Aguinaldo	Otros	RENTA NETA
Enero a diciembre	18,000.00	3,000.00	1,500.00	1,500.00		24,000.00
<b>Total</b>	<b>18,000.00</b>	<b>3,000.00</b>	<b>1,500.00</b>	<b>1,500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>24,000.00</b>

<b>Total</b>	<b>68,400.00</b>	<b>24,600.00</b>	<b>7,500.00</b>	<b>7,500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>108,000.00</b>
--------------	------------------	------------------	-----------------	-----------------	-------------	-------------------

**PT D-6**

**DEDUCCIONES**

Deducciones personales		36,000.00
Contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social		3,303.72
Gastos médicos hospitalarios y de laboratorio		2,500.00
Bono 14 y aguinaldo (hasta el 100% del salario mensual)		11,400.00
<b>TOTAL</b>		<b>53,203.72</b>



<b>Renta imponible (renta neta - deducciones)</b>	<b>//</b>	<b>54,796.28</b>
<b>Impuesto anual a pagar (Q.54,796.28 * 15%)</b>	<b>//</b>	<b>8,219.44</b>
Menos crédito por Impuesto al Valor Agregado pagado	<b>Ø</b>	8,219.44
Impuesto anual definitivo		0.00
Menos retenciones al impuesto practicadas	<b>PT D 1/2</b>	1,739.40
<b>Impuesto a Retener o Retenido en exceso</b>		<b>(1,739.40)</b>

**FUENTE:** Nóminas de sueldos, Planillas de IGSS y Planilla de IVA, proporcionadas por el departamento de recursos humanos; y documentación de deducciones proporcionada por el empleado, a través de dicho departamento.

**Procedimientos: D-1 2/4**

1. Se verificó la renta neta con base a las nóminas de sueldos y salarios.
2. Se verificó que las deducciones correspondan a las establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 37 y se encuentren debidamente documentadas.
3. Se verificó que el cálculo del Impuesto Sobre la Renta corresponda a la escala de tarifas, según el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
4. Se verificó que el Crédito por Impuesto al Valor Agregado corresponda a la planilla presentada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Conclusión:** Con base a las pruebas realizadas se estableció que el impuesto a cargo del empleado Rudy Waldemar Aceituno Morales, fue determinado correctamente.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**  
**CÉDULA REVISIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Nombre de la empresa:** Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia

**Período:** Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

<b>PT: D-8 3/5</b>	
<b>Hecho por:</b> ella	<b>Fecha:</b> 28-2-2012
<b>Rev. Por:</b> maga	<b>Fecha:</b> 28-2-2012

**EMPLEADO CON PERÍODO DE ACTIVIDADES LABORALES MENORES A UN AÑO QUE NO LABORO ANTES**

**Nombre del empleado:** Selvin Eduardo Fuentes Arana  
**NIT del empleado:** 3458675--3  
**Fecha de inicio de la relación laboral:** 01/04/2011  
**Período fiscal:** 2011

Mes	Sueldo ordinario	Bonificación	Bono 14	Aguinaldo	Otros	RENTA NETA
Abril	# 7,350.00	2,550.00				9,900.00
Mayo	7,350.00	2,550.00				9,900.00
Junio	7,350.00	2,550.00				9,900.00
Julio	7,350.00	2,550.00	2,475.00			12,375.00
Agosto	7,350.00	2,550.00				9,900.00
Septiembre	7,350.00	2,550.00				9,900.00
Octubre	7,350.00	2,550.00				9,900.00
Noviembre	7,350.00	2,550.00				9,900.00
Diciembre	7,350.00	2,550.00		7,425.00		17,325.00
<b>Total</b>	<b>66,150.00</b>	<b>22,950.00</b>	<b>2,475.00</b>	<b>7,425.00</b>	<b>0.00</b>	<b>99,000.00</b>

**PT D-6**

**DEDUCCIONES**

Deducciones personales	36,000.00
Contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	3,195.05
Bono 14 y aguinaldo (hasta el 100% del salario mensual)	7,350.00
Otros gastos (donaciones, fianzas, colegiaturas de profesionales)	300.00
<b>TOTAL</b>	<b>46,845.05</b>

**PT D-7**

**Renta imponible (renta neta - deducciones)**

Renta imponible proyectada a un año (Q. 52,154.95 / 9 * 12)	69,539.88
<b>Impuesto anual a pagar (Q.69,540.00-Q.65,000.00) * 20% + Q.9,750.00</b>	<b>10,657.98</b>
Impuesto proporcional (Q.10,657.98 / 12 = 888.165 * 9)	7,993.49
Menos crédito por Impuesto al Valor Agregado pagado	5,296.54
Impuesto anual definitivo	2,696.95
Menos retenciones al impuesto practicadas	3,538.44
<b>Impuesto a Retener o Retenido en exceso</b>	<b>841.50</b>

**PT D 1/2**

**PT D 1/2**

**FUENTE:** Nóminas de sueldos, Planillas de IGSS y Planilla de IVA, proporcionadas por el departamento de recursos humanos; y documentación de deducciones proporcionada por el empleado, a través de dicho departamento.

**Procedimientos: D-1 2/4**

1. Se verificó la renta neta con base a las nóminas de sueldos y salarios.
2. Se verificó que las deducciones correspondan a las establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 37 y se encuentren debidamente documentadas.
3. Se verificó que el cálculo del Impuesto Sobre la Renta corresponda a la escala de tarifas, según el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
4. Se verificó que el Crédito por Impuesto al Valor Agregado corresponda a la planilla presentada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Conclusión:** Con base a las pruebas realizadas se estableció que el impuesto a cargo del empleado Rudy Waldemar Aceituno Morales, fue determinado correctamente.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.****CÉDULA REVISIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA****Nombre de la empresa:** Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de dependencia

**Período:** Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011**PT: D-8 4/5****Hecho por:** elra **Fecha:** 28-2-2012**Rev. Por:** magc **Fecha:** 28-2-2012**EMPLEADO POR CESE DE RELACIÓN LABORAL ANTES DE LA FINALIZACIÓN DEL PERÍODO DE LIQUIDACIÓN DEFINITIVA ANUAL**

**Nombre del empleado:** Zully Roxana Recinos Rodríguez  
**NIT del empleado:** 288723-1  
**Fecha de inicio de la relación laboral:** 03/04/2006  
**Período fiscal:** 2011

Mes	Sueldo ordinario	Bonificación	Bono 14	Aguinaldo	Vacaciones /Indemnización	RENTA NETA
Enero	# 8,400.00	3,600.00				12,000.00
Febrero	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Marzo	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Abril	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Mayo	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Junio	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Julio	8,400.00	3,600.00	12,000.00			24,000.00
Agosto	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Septiembre	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Octubre	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Noviembre	8,400.00	3,600.00				12,000.00
Diciembre	8,400.00	3,600.00		12,000.00		24,000.00
<b>Total</b>	<b>100,800.00</b>	<b>43,200.00</b>	<b>12,000.00</b>	<b>12,000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>168,000.00</b>

**PT D-6****DEDUCCIONES**

Deducciones personales

Contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social

Bono 14 y aguinaldo (hasta el 100% del salario mensual)

**TOTAL**

36,000.00  
 4,868.64  
 16,800.00  
**57,668.64**

**Renta imponible proyectada (renta neta - deducciones)****Impuesto anual a pagar (Q.110,331.36-Q.65,000.00) \* 20% + Q.9,750.00**

Menos crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado

Impuesto anual sujeto a retención

Retención mensual

**D-7 110,331.36**  
**// 18,816.27**  
**PT D-7 10,080.00**  
**PT D-5 1/2 8,736.27**  
**PT D-5 1/2 728.02**

**FUENTE:** Nóminas de sueldos y Planillas de IGSS, proporcionadas por el departamento de recursos humanos.**Procedimientos: D-1 2/4**

1. Se verificó la renta neta con base a las nóminas de sueldos y salarios.
2. Se verificó que las deducciones correspondan a las establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 37 y se encuentren debidamente documentadas.
3. Se verificó que el cálculo del Impuesto Sobre la Renta corresponda a la escala de tarifas, según el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**Conclusión:** Se estableció que la empresa Grifos Modernos, S. A., debió retener a la empleada Zully Roxana Recinos Rodríguez, Q.4,368.12 en concepto de Impuesto Sobre la Renta, correspondiente a las retenciones de enero a junio de 2011, a razón de Q.728.02 en cada mes. Debido a que la señora Zully Roxana Recinos Rodríguez, renunció a su cargo a partir del mes de junio de 2011, la empresa Grifos Modernos, S. A. deberá absorber con su patrimonio el impuesto no retenido en su oportunidad, en su calidad de agente de retención y como responsable solidario del pago de las Retenciones del Impuesto Sobre la Renta.

**NOTA:** Los datos contenidos en la presente cédula corresponden a la renta neta proyectada, de Zully Roxana, Recinos Rodríguez, la cual fue verificada conforme a la información proporcionada por el departamento de recursos humanos.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.****CÉDULA REVISIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia

Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

**PT: D-8 5/5**Hecho por: elra Fecha: 28-2-2012  
Rev. Por: magc Fecha: 28-2-2012**EMPLEADO SUSPENDIDO POR EL SEGURO SOCIAL**

Empresa: Grifos Modernos, S. A.  
 Nombre del empleado: José Francisco Villatoro Marín  
 NIT del empleado: 3110433-8  
 Fecha de inicio de la relación laboral: 10/01/2008  
 Período fiscal: 2011

Mes	Sueldo ordinario	Bonificación	Bono sobre ventas	Bono 14	Aguinaldo	Otros	RENTA NETA
Enero	# 9,660.00	4,140.00	500.00			850.00	15,150.00
Febrero	9,660.00	4,140.00	500.00			850.00	15,150.00
Marzo	9,660.00	4,140.00	500.00			850.00	15,150.00
Abril	9,660.00	4,140.00	700.00			850.00	15,350.00
Mayo	9,660.00	4,140.00	700.00			850.00	15,350.00
Junio	9,660.00	4,140.00				850.00	14,650.00
Julio				13,800.00			13,800.00
Agosto							0.00
Septiembre							0.00
Octubre							0.00
Noviembre	9,660.00	4,140.00					13,800.00
Diciembre	9,660.00	4,140.00	700.00		13,800.00	850.00	29,150.00
<b>Total</b>	<b>77,280.00</b>	<b>33,120.00</b>	<b>3,600.00</b>	<b>13,800.00</b>	<b>13,800.00</b>	<b>5,950.00</b>	<b>147,550.00</b>

**PT D-6****DEDUCCIONES**

Deducciones personales	36,000.00
Contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	3,906.50
Bono 14 y aguinaldo (hasta el 100% del salario mensual)	19,320.00
<b>TOTAL</b>	<b>59,226.50</b>

**Renta imponible (renta neta - deducciones)**

Renta imponible proyectada a un año (Q.88,323.50 / 8 * 12)	88,323.50
<b>Impuesto anual a pagar (Q.132,485.28-Q.65,000.00) * 20% + Q.9,750.00</b>	<b>132,485.28</b>
Impuesto proporcional (Q.23,247.06 / 12 = 1,937.255 * 8)	23,247.06
Menos crédito por Impuesto al Valor Agregado pagado	15,498.04
Impuesto anual definitivo	15,498.04
Menos retenciones al impuesto practicadas	0.00
<b>Impuesto a Retener o Retenido en exceso</b>	<b>9,596.00</b>

**FUENTE:** Nóminas de sueldos, Planillas de IGSS y Planilla de IVA, proporcionadas por el departamento de recursos humanos; y documentación de deducciones proporcionadas por los empleados, a través de dicho departamento.

**Procedimientos: D-1 2/4**

1. Se verificó la renta neta con base a las nóminas de sueldos y salarios.
2. Se verificó que las deducciones correspondan a las establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 37 y se encuentren debidamente documentadas.
3. Se verificó que el cálculo del Impuesto Sobre la Renta corresponda a la escala de tarifas, según el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
4. Se verificó que el Crédito por Impuesto al Valor Agregado corresponda a la planilla presentada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Conclusión:** Con base a las pruebas realizadas se estableció que el impuesto a cargo del empleado José Francisco Villatoro Marín, fue determinado correctamente.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, S. C.****CEDULA MODELO DE DESCUENTO****Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.****Revisión del régimen de empleados en relación de Dependencia****Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011****PT: D-9**

Hecho por: elra	Fecha:22/03/12
Rev. por: magc	Fecha:22/03/12

GRIFOS MODERNOS, SOCIEDAD ANÓNIMA

**CPC****MODELO DE ORDEN DE DESCUENTO**

Fecha de Elaboración: \_\_\_\_\_ Aplicar descuento a partir de: \_\_\_\_\_

Número de Antigüedad: \_\_\_\_\_ Cédula de Vecindad No. de Orden: \_\_\_\_\_

No. de Registro: \_\_\_\_\_ Extendida en : \_\_\_\_\_

Nombres: \_\_\_\_\_

Apellidos: \_\_\_\_\_

TOTAL A DESCONTAR	No. DE PAGOS	CUOTA MENSUAL

**Concepto:**

Por este medio hago constar que, recibo en efectivo y a mi entera satisfacción este anticipo de salario. Acepto la presente orden de descuento y doy autorización expresa e irrevocable a Grifos Modernos, Sociedad Anónima para que de mi sueldo o salario devengado, me descuenta las cuotas mensuales estipuladas en esta orden. Así mismo autorizo que al momento de finalizar mi relación laboral voluntaria o involuntariamente, que del pago de mis prestaciones laborales se cancele en primer orden el saldo que exista proveniente de este anticipo de salario. En caso que no se cubra, el saldo podrá exigirse judicialmente, por lo que renuncio al fuero de mi domicilio y me sujeto a los tribunales del Departamento de Guatemala.

\_\_\_\_\_  
Firma de aceptación del empleado

\_\_\_\_\_  
Vo. Bo. Jefe de Compensación

\_\_\_\_\_  
Vo. Bo. Gerente de Recursos Humanos

**PARA USO EXCLUSIVO DE RECURSOS HUMANOS**

Recibido por: \_\_\_\_\_  
Fecha: \_\_\_\_\_  
Firma: \_\_\_\_\_  
Hora: \_\_\_\_\_

**Fuente:** Formato proporcionado por Grifos Modernos, S. A. para el descuento del Impuesto Sobre la Renta del período 2011, no retenido en su oportunidad.

H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.

**CÉDULA DECLARACIÓN JURADA ANUAL DE CONCILIACIONES DE RETENCIONES**

Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia

Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

<b>PT: D-11</b>	
Hecho por: eha	Fecha: 14.3.2012
Rev. Por: magc	Fecha: 14.3.2012



**CPC**

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**REPÚBLICA DE GUATEMALA, C. A**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**DECLARACIÓN JURADA ANUAL DE CONCILIACIÓN DE RETENCIONES,**

**EFFECTUADAS A EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**



LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: Guatemala

DIA   MES   AÑO

**SAT-No. 1072 0427050**

<b>IDENTIFICACIÓN</b>	NUMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA		PERIODO A DECLARAR			ADMINISTRACIÓN
	0 0 2 9 3 3 9 4 0 - 5		DEL DIA 1	MES 1	AÑO 2011	<input type="text"/>
			AL 31	12	2011	<input type="text"/>
NOMBRE, RAZÓN O DENOMINACIÓN SOCIAL: GRIFOS MODERNOS, SOCIEDAD ANÓNIMA						

Formularios en papel no vigentes. Acuerdo de Directorio número 5-2009.

**DETALLE MENSUAL DE RETENCIONES**

CUADRO "A"	PERIODO ANTERIOR		PERIODO ACTUAL		
	Devoluciones	Retención	Retenciones	Total	No. de SAT 1054 ó 1055
Enero			D-4 21,802.36	0.00	15551844
Febrero			21,802.36	0.00	15551845
Marzo			22,266.34	0.00	15551846
Abril			24,434.25	0.00	15551847
Mayo			24,434.25	0.00	15551848
Junio			24,434.25	0.00	15551849
Julio			22,506.73	0.00	15551850
Agosto			22,506.73	0.00	15551851
Septiembre			22,506.73	0.00	15551852
Octubre			22,506.73	0.00	15551853
Noviembre			23,706.23	0.00	15551854
Diciembre			23,706.23	0.00	15551854
<b>TOTALES</b>	0.00	0.00	276,613.19		

**DETALLE DE LA CONCILIACION**

CUADRO "B"							
1. Impuesto Determinado según ART. 43	(Total columna 3 SAT-1082)	D-11-1 2/2	17	520,808.65			
2. ( - ) Crédito IVA según Planillas	(Total columna 4 SAT-1082)	D-11-1 2/2	18	360,504.01			
3. Impuesto neto	(Casilla 17 menos 18)	//	19	160,304.64			
4. Total Retenciones Período Actual	(Total columna 5 SAT-1082)	D-11-1 2/2	20	276,699.01			
5. Devoluciones Efectuadas en Enero - Febrero		D-11-1 2/2	21	120,019.59			
6. Retenciones Posteriores a Enero	Σ 2 D-11-1 1/2 y D-11-1 2/2		22	3,625.22			
7. Ajuste Neto a Retenciones	(Total columna 6 SAT-1082)	D-11-1 2/2	23	116,394.37			
8. Total Línea 4 menos Línea 7	(Debe ser igual al total Casilla 19)		24	160,304.64			

**CASILLA EXCLUSIVAMENTE EN EL CASO DE SER ESTA UNA RECTIFICACIÓN**

No. Declaración que se Rectifica	25
(+) Multa	26
(=) Total a Pagar	27

<b>FIRMA</b>		<b>BANCO</b>	
	FIRMA DECLARANTE O REPRESENTANTE LEGAL		VALIDO ÚNICAMENTE POR EL PORTE PRESO POR LA MÁQUINA REGISTRADORA
ORIGINAL: SAT/RENDICION DE CUENTAS - Blanco			
DUPLICADO: CONTRIBUYENTE/RETEENEDOR - Blanco			

**FUENTE:** Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia, proporcionada por Grifos Modernos, S. A.

**Procedimientos:**

- 1 Se verificaron cálculos aritméticos y sumas.
- 2 Se verificó que la información consignada en la presente declaración, corresponden al impuesto determinado de los empleados en relación de dependencia, según revisión realizada.

**Conclusión:**

Se estableció que la información consignada en la presente declaración, cumple con la normativa vigente para el régimen de empleados en relación de dependencia, regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92. No obstante lo anterior, los agentes de retención deben transmitir y entregar los datos en forma electrónica de conformidad con los plazos establecidos dentro del régimen de retenciones de las leyes correspondientes, debido a que SAT no recibe los formularios en papel, de conformidad con lo establecido en el Acuerdo del Directorio número 5-2009, es decir que la empresa Grifos Modernos, S. A. deber presentar los formularios que genera la herramienta Retener.



**PT: D-11-1 1/2**  
 Hecho por: ella Fecha: 14.3.2012  
 Rev. Por: magr Fecha: 14.3.2012

H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOC  
 CÉDULA CONCILIACIÓN ANUAL DE RETENCIONES DEL ISR  
 Nombre de la empresa: Grifos Modernos  
 Revisión del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia  
 Período: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

**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: **Cualcutania**  DIA  MES  AÑO   
**SAT-No. 1082 0216342**

PERÍODO DECLARAR  
 MES: 1 AÑO: 2011  
 12 2011  
 DEL DIA 1 AL 31  
 NIT AGENTE RETENEDOR: 0 0 2 9 3 3 3 9 4 0 - 5  
 NOMBRE, RAZÓN O DOMINACIÓN SOCIAL: GRIFOS MODERNOS, SOCIEDAD ANÓNIMA

Formularios en papel no vigentes.  
 Acuerdo de Directorio número 5-2009,  
 SAT.

INCLUIR TODOS LOS EMPLEADOS CON SALARIOS MAYORES DE Q.36,000.00 AL AÑO. ART. 37

NIT	APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS	A/B	1 RENTA NETA	2 RENTA IMPONIBLE	3 IMPUESTO DETERMINADO	4 CREDITIVA SEGUN LA LÍNEA	5 RETENCIONES ESTE PERÍODO	6 AJUSTES A RETENCIONES (-)
2578945-4	AGUILAR JUAN CARLOS	A	302,650.00	221,790.26	43,197.56	32,443.70	25,038.60	-14,284.74
567438-2	ARANA FUENTES EDGAR ADOLFO	A	77,263.75	31,412.58	4,711.89	3,998.50	76.68	636.71
2337845-2	AREVALO VELASQUEZ LUIS MARCO TULLIO	A	24,500.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3222456-1	ACETUNO MORALES RUDY WAL DEMAR	A	108,000.00	54,796.28	8,219.44	8,219.44	1,739.40	-1,739.40
2983234-2	FUENTES ARANA SELVYN EDUARDO	A	99,000.00	52,154.96	7,993.49	5,296.54	3,538.44	-841.50
515167-2	BOCHE VENTURA HAROLDO ENRIQUE	A	197,372.50	138,094.51	24,368.90	19,427.89	12,526.56	-7,585.55
404887-4	VILLATORO MARIN JOSE FRANCISCO	A	147,550.00	88,323.50	15,498.04	15,498.04	9,596.00	-9,596.00
810823-1	BELCHES CASTILLO JOSE EDUARDO	A	290,587.50	217,570.24	42,142.56	25,983.78	24,707.28	-8,548.50
625010-1	GASTILLO PALENCIA ANGELICA ROXANA	A	116,200.00	64,212.52	9,631.88	9,631.88	2,659.92	-2,659.92
290746-7	RECINOS RODRIGUEZ ZULLY ROXANA	B	130,600.00	0.00	4,368.12	0.00	4,368.12	0.00
762172-K	COLINDRES CORDON BYRON RONALD	A	165,663.75	107,859.68	18,321.94	16,345.56	8,382.12	-6,405.74
422684-3	CONIBREAS LIMA HERBERT ANDRES	A	329,000.00	250,565.58	50,391.40	29,453.67	30,651.36	-9,713.63
366529-6	DE LEON SALAZAR EVELYN MARGARITA	A	94,616.50	47,320.12	7,098.02	7,098.02	1,421.04	-1,421.04
579573-2	DIAZ HERNANDEZ MARIA DEL CARMEN	A	304,762.50	226,939.52	44,484.88	27,568.43	26,199.12	-9,282.67
404887-2	DIAZ MORALES AXEL MANUEL	A	115,866.25	66,971.15	10,144.23	10,144.23	3,192.24	-3,192.24
<b>TOTALES Van...</b>			<b>Σ 2,503,622.75</b>	<b>1,568,010.89</b>	<b>290,572.34</b>	<b>211,109.68</b>	<b>154,096.88</b>	<b>-74,634.22</b>

Número de empleados incluidos en el detalle: 29

SELLO DE RECEPCION SAT  
 NIT DE QUIEN FORMA SIN EL TITULAR: 0 0 5 4 1 0 0 4 3 - 1  
 CALIDAD EN QUE SE ACTUA: REP. LEGAL  APODERADO   
**FIRMA:**  
**NOMBRE:** Enrique Avarez Guerra  
 FUENTE: Conciliación Anual de Retenciones practicadas a empleados en relación de dependencia proporcionada por Grifos Modernos, S. A.

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
 IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
 CONCILIACION ANUAL DE RETENCIONES PRACTICADAS  
 A EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA



CPC

#

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: Guatemala

DIA: [ ] MES: [ ] AÑO: [ ]

**SAT-No. 1082 0216343**

AGENTE RETENEDOR  
 NIT: [0][0][2][9][3][3][9][4][0] - [5]

PERÍODO A DECLARAR  
 MES: 1 AÑO: 2011  
 12 2011

Formularios en papel no vigentes.  
 Acuerdo de Directorio número 5-2009,  
 SAT.

NOMBRE, RAZÓN O DENOMINACIÓN SOCIAL

GRIFOS MODERNOS, SOCIEDAD ANONIMA

IMPORANTE: Antes de completar esta Declaración LEA las instrucciones al reverso de esta página.

NIT	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 AJUSTES A RETENCIONES (+/-)
			DEL	AL					
	Vienes... -								
718922-1	ESCOBAR CORDERO	A	29,400.00	31	1,568,010.89	290,572.34	211,109.68	154,096.88	-74,634.22
2436227-2	FERNANDEZ ACPIRAR	A	126,000.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
635188-1	FLORES CRUZ	A	48,510.00		73,748.52	11,499.70	5,456.90	3,939.72	2,103.08
124311-8	GUTIERREZ QUINTEROS	A	163,012.50		6,253.18	937.98	937.98	0.00	0.00
798745-3	MUÑOZ RODRIGUEZ	A	130,750.00		105,646.72	17,879.34	11,734.09	8,098.56	-1,953.31
1210154-2	OVALLE PINEDA	A	49,000.00		79,958.90	12,741.78	12,741.78	4,896.72	-4,896.72
6071177-2	PEREZ TURCIOS	A	79,800.00		6,679.98	1,002.00	1,002.00	0.00	0.00
3371734-1	PINEDA LEMUS	A	524,475.00		33,507.40	5,026.11	4,165.26	238.08	622.77
595003-0	RAMIREZ LOPEZ	A	141,750.00		413,663.36	98,285.64	38,998.12	66,817.20	-7,529.68
1723017-2	RAMIREZ DOMINGO	A	40,600.00		87,452.80	14,240.56	13,178.99	5,735.52	-4,673.95
778708-5	RIVAS GARCIA	A	117,450.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
813444-K	SANCHEZ SANCHEZ	A	169,400.00		68,193.76	10,388.75	6,784.33	3,341.76	262.66
661066-8	VELIZ ALVAREZ	A	152,136.47		111,250.79	19,000.16	19,000.16	8,836.20	-8,836.20
5059412-3	VILLACINDA ORELLANA	A	188,438.36		90,158.95	14,781.79	14,781.79	4,725.62	-4,725.62
	TOTALES		4,464,345.08		2,778,975.23	520,808.65	360,504.01	276,699.01	-116,394.37

Número de empleados incluidos en el detalle: 29

FIRMA:

NIT DE MENEFERMA SIN OBLIGATORIEDAD: [0][0][5][4][4][0][0][4][3]-[1]

CALENDARIO EN QUE SE ACTUA:  REP. LEGAL  APODERADO:


NOMBRE: Enrique Alvarez Guerra

FUENTE: Conciliación Anual de Retenciones practicadas a empleados en relación de dependencia proporcionada por Grifos Modernos, S. A.

**H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.**  
**CEDULA DETALLE DE RETENCIONES PRACTICADAS EN EXCESO Y DEVUeltas**  
**Nombre de la empresa:** Guifos Modernos, S. A.  
**Revisión del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia**  
**Periodo:** Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

**PT: D-11-2 1/2**  
**Hecho por:** eka  
**Rev. Por:** magc  
**Fecha:** 14-3-2012  
**Fecha:** 14-3-2012

Formularios en papel no vigentes.  
 Acuerdo de Directorio número 5-2009,  
 SAT



**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**  
 REPÚBLICA DE GUATEMALA

**#**

**SAT-NO. 1142**  
**0258820**

**DETALLE DE LAS RETENCIONES PRACTICADAS EN EXCESO Y DEVUeltas A TRABAJADORES EN RELACION DE DEPENDENCIA**

**EL AGENTE RETENEDOR:** Guifos Modernos, Sociedad Anónima **NIT:** 2933840-5  
 con domicilio Fiscal en: 15 Avenida 8-33 Zona 9  
**HACE CONSTAR** que en cumplimiento del artículo 68 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República, procedió devolver a sus asalariados el Impuesto Sobre la Renta que les retuviera en exceso en el transcurso del periodo de imposición terminado el 31 de diciembre de 2011  
 conforme el siguiente detalle:

Detalle de las devoluciones efectuadas y descontadas de las sumas que correspondía pagar por las retenciones practicadas en el transcurso del mes Según Art. 68 Decreto 26-92

No. DE ORDEN	CONTRIBUYENTE APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS	NIT	RENDA IMPONIBLE	IMPUESTO DETERMINADO	IVA + IMPUESTO RETENIDO	RETENCIONES DESCONTADAS EN EXCESO Y DEVUeltas	FIRMA DE RECIBIDO (EMPLEADO)
1	AGUILAR JUAN CARLOS	2578845-4	221,790.26	43,197.56	57,482.30	-14,284.74 #	
2	ACEITUNO MORALES RUDY WAL DEMAR	3222456-1	54,796.28	8,219.44	9,958.84	-1,739.40	
3	FUENTES ARANA SELVYN EDUARDO	2983234-2	52,154.96	7,993.49	8,834.98	-841.50	
4	BOCHE VENTURA HAROLDO ENRIQUE	515167-2	138,094.51	24,368.90	31,954.45	-7,585.55	
5	VILLATORO MARRIN JOSE FRANCISCO	404887-4	88,323.50	15,498.04	25,094.04	-9,596.00	
6	BELCHES GASTILLO JOSE EDUARDO	810823-1	217,570.24	42,142.56	50,691.06	-8,548.50	
7	GASILLLO PALENCIA ANGELICAROXANA	625010-1	64,212.52	9,631.88	12,291.80	-2,659.92	
8	COLINDRES CORDON BYRON RONALD	762172-K	107,859.68	18,321.94	24,727.68	-6,405.74	
9	CONTRERAS LIMA HERBERT ANDRES	422684-3	250,565.58	50,391.40	60,105.03	-9,713.63	
10	DE LEÓN SALAZAR EVELYN MARGARITA	366529-6	47,370.12	7,098.02	8,519.06	-1,421.04	
11	DIÁZ HERNÁNDEZ MARIA DEL CARMEN	579573-2	276,939.52	44,484.88	53,767.55	-9,282.67	
12	DIÁZ MORALES AXEL MANUEL	404887-2	66,971.15	10,144.23	13,336.47	-3,192.24	
<b>TOTALES Van.... Q.</b>			<b>1,536,598.31</b>	<b>281,492.33</b>	<b>356,763.26</b>	<b>-75,270.93</b>	

**RETENCIONES DESCONTADAS EN EXCESO Y DEVUeltas (en letras)**

**DECLARO Y JURO QUE LOS VALORES CONSIGNADOS CORRESPONDEN A LAS CANTIDADES DEVUeltas A LOS EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA**

Lugar y fecha: \_\_\_\_\_

Firma y sello del Agente de Retención

**OBSERVACIONES**

ORIGINAL: A comparecer al Tribunal SAT  
 BSA 6 B25 en el que compareció el pago  
 PUBLICADO: A depositar a la Comisaría anual de Retenciones SAT  
 INTERCAJO: Archivo Agente Retenedor

Se efectuó devoluciones tanto en el mes de enero como en meses sucesivos para su forma de cada uno de dichos meses.  
 Su punto de contacto es el agente responsable en Declaración Jurada en el región correspondiente a Devoluciones.  
**FUENTE:** Detalle de las retenciones practicadas en exceso y devueltas a trabajadores en relación de dependencia, proporcionado por Guifos Modernos, S. A.

H&H CONTADORES PÚBLICOS Y ASOCIADOS, S. C.

CÉDULA DETALLE DE RETENCIONES PRACTICADAS EN EXCESO Y DEVUELTAS con domicilio Fiscal en: 15 Avenida 8-33 Zona 9

Nombre de la empresa: Grifos Modernos, S. A.

Revisión del Régimen de Empleados en Relación de Dependencia

Periodo: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011

PT: D-11-2 2Z Hecho por: ctra Fecha: 14-3-2012 Rev. Por: magc Fecha: 14-3-2012

Formularios en papelino vigentes. Acuerdo de Directorio número 5-2009, SAT



REPUBLICA DE GUATEMALA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DETALLE DE LAS RETENCIONES PRACTICADAS EN EXCESO Y DEVUELTAS A TRABAJADORES EN RELACION DE DEPENDENCIA

SAT-NO. 1142 0258821

#

EL AGENTE RETENEDOR: Grifos Modernos, Sociedad Anónima NIT: 2933840-5 con domicilio Fiscal en: 15 Avenida 8-33 Zona 9

HACE CONSTAR que en cumplimiento del artículo 68 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República, procedió devolver a sus asaltados el Impuesto Sobre la Renta que les retuviera en exceso en el transcurso del periodo de imposición terminado el 31 de diciembre de 2011 conforme el siguiente detalle:

Detalle de las devoluciones efectuadas y descontadas de las sumas que correspondía pagar por las retenciones practicadas en el transcurso del mes Según Art. 68 Decreto 26-92

Table with columns: No. DE ORDEN, CONTRIBUYENTE APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS, NIT, RENTA IMPONIBLE, IMPUESTO DETERMINADO, IVA + IMPUESTO RETENIDO, RETENCIONES DESCONTADAS EN EXCESO Y DEVUELTAS, FIRMA DE RECIBIDO (EMPLEADO)

RETENCIONES DESCONTADAS EN EXCESO Y DEVUELTAS (en letras) 2,425,029.82

DECLARO Y JURO QUE LOS VALORES CONSIGNADOS CORRESPONDEN A LAS CANTIDADES DEVUELTAS A LOS EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA

Lugar y fecha:

OBSERVACIONES

ORIGINAL: Acompañar al Formulario SAT- 954 ó 955 en el que se empadrona el pago Adjuntar a la Comunicación anual de Retenciones SAT 1989LE-002 Archivo Agente Retenedor

Firma y sello del Agente de Retención

Si se efectúan devoluciones tanto en el mes de enero como en meses sucesivos, preparar una forma de cada uno de dichos meses. Su importe debe ser igual al que aparece reportado en la declaración jurada en el renglón correspondiente a Devoluciones.

FUENTE: Detalle de las retenciones practicadas en exceso y devueltas a trabajadores en relación de dependencia, proporcionado por Grifos Modernos, S. A.

*H&H Contadores Públicos y Asociados, S. C.*

Guatemala, 25 de marzo de 2012

Licenciado  
Victor Herrera Allende  
Gerente Administrativo  
Grifos Modernos, S. A.  
Guatemala, ciudad

Estimado Licenciado Herrera:

Hemos aplicado los procedimientos que se enumeran a continuación, que fueron acordados con ustedes, exclusivamente para asistirlos en la revisión de las Declaraciones Mensuales del Retenciones del Impuesto Sobre la Renta y la Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia y sus anexos, para el año terminado al 31 de diciembre de 2011.

Los procedimientos ejecutados y los resultados obtenidos son los siguientes:

- a) Efectuamos una reunión inicial con funcionarios del área contable de la compañía y planear el trabajo a realizar.
- b) Aplicamos un check-list (listado de puntos) en forma general, de las obligaciones de la empresa en su calidad de patrono y agente retenedor del Impuesto Sobre la Renta.
- c) Verificamos las Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensual de Retenciones del ISR con base al impuesto determinado por empleado, regulación necesaria de omisiones, determinación y correcciones en el cumplimiento del régimen.
- d) Verificamos la información consignada en la Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia, la Conciliación Anual de Retenciones Practicadas a Empleados en Relación de Dependencia y Detalle de las Retenciones Practicadas en Exceso y Devueltas a Trabajadores en Relación de Dependencia.
- e) Establecimos que existe incumplimiento sujeto a sanciones por omisión de pago de tributos.

- f) Revisamos la documentación proporcionada para verificar la correcta determinación del Impuesto Sobre la Renta de los empleados en relación de dependencia.
- g) Revisamos nóminas de sueldos y forma de pago.
- h) Verificamos la aceptación de imputación en las Declaraciones Juradas ante el Patrono al final del período, determinación del impuesto a pagar o impuesto retenido en exceso, así como las constancias de retención que correspondan.
- i) Verificamos las Planillas para el Crédito por Impuesto Valor Agregado, que evidencien la recepción por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria; y demás documentación de respaldo de las deducciones.

## **I. RESULTADOS OBTENIDOS**

### **1. Retenciones del Impuesto Sobre la Renta de empleados en relación de dependencia:**

Como resultado de la revisión efectuada, se determinó que la empresa Grifos Modernos, S. A., no retuvo a los empleados, ni pagó en su oportunidad a la Administración Tributaria el Impuesto Sobre la Renta correspondiente al régimen de empleados en relación de dependencia, además no cumplió con la obligación de presentar las Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensual del Impuesto Sobre la Renta y la Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones Efectuadas a Empleados en Relación de Dependencia y sus anexos, para el año terminado al 31 de diciembre de 2011. (PT D-3 numerales 2 y 3, página 155)

No obstante, se estableció que la información consignada en las Declaraciones Mensuales De Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, Declaración Jurada Anual de Conciliación de Retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia y detalle de las retenciones practicadas en exceso y devueltas a trabajadores en relación de dependencia, pendientes de presentación cumplen con la normativa vigente para el régimen de empleados en relación de dependencia, regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, sin embargo, la información deberá transmitirse en forma electrónica a través de la herramienta RetenISR.

### **Implicación fiscal**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 67, establece que toda persona que pague a personas domiciliadas en Guatemala, remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación dependencia, sean permanentes o eventuales, deben retener el Impuesto Sobre la Renta que corresponda.

Por otra parte, el artículo 28 del Código Tributario, indica que son responsables en calidad de agentes de retención, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención del tributo correspondiente; asimismo el artículo 41 del mismo código, establece que las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los Registros Mercantiles o Civiles, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y pagarlas en los bancos del sistema, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique.

Al no retener a los empleados el Impuesto Sobre la Renta, y omitir el pago del impuesto que debió retener en los plazos establecidos, la compañía puede ser sancionada con una multa equivalente al 100%, del impuesto omitido por la falta de determinación de la obligación tributaria, más intereses resarcitorios para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida, los cuales se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo.

Si bien el responsable directo del pago del impuesto es el contribuyente, el agente de retención es responsable de retener el impuesto y pagarlo en los bancos del sistema, la falta de cumplimiento de sus obligaciones, pueden repercutir en sanciones también para los empleados.

La falta de cumplimiento de la obligación de pagar las sumas que debió retener, no exime al patrono en su calidad de agente de retención la obligación de pagar las sumas que debió retener, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente. Es decir que la Administración Tributaria podría cobrar a la compañía el Impuesto Sobre la Renta no retenido a los empleados.

### **Recomendación**

Se sugiere que la compañía presente las Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta por las cuales se encuentra omiso, y descuenta a los empleados las retenciones correspondientes, a menos que éstos últimos prueben el pago del impuesto, en cuyo caso se podría documentar con copia de la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago ISR Asalariados, SAT-No. 1171 en papel o 1179 formulario electrónico.

El impuesto omitido más la multa del 100% asciende a Q.553,226.38, integrado de la siguiente forma:

Período		Monto omitido	Multa (100% del impuesto)	Total a pagar
Del	Al			
01/01/2011	31/01/2011	21,802.36	21,802.36	43,604.72
01/02/2011	28/02/2011	21,802.36	21,802.36	43,604.72
01/03/2011	31/03/2011	22,266.34	22,266.34	44,532.68
01/04/2011	30/04/2011	24,434.25	24,434.25	48,868.50
01/05/2011	31/05/2011	24,434.25	24,434.25	48,868.50
01/06/2011	30/06/2011	24,434.25	24,434.25	48,868.50
01/07/2011	31/07/2011	22,506.73	22,506.73	45,013.46
01/08/2011	31/08/2011	22,506.73	22,506.73	45,013.46
01/09/2011	30/09/2011	22,506.73	22,506.73	45,013.46
01/10/2011	31/10/2011	22,506.73	22,506.73	45,013.46
01/11/2011	30/11/2011	23,706.23	23,706.23	47,412.46
01/12/2011	31/12/2011	23,706.23	23,706.23	47,412.46
<b>Totales</b>		<b>276,613.19</b>	<b>276,613.19</b>	<b>553,226.38</b>

## 2. Resumen de multas e impuesto omitido

A continuación se describe un resumen de las posibles contingencias fiscales a las cuales está expuesta la compañía al momento de una eventual revisión. Dicho resultado podría variar al momento de efectuarse la misma, por lo que su cálculo es estimado. (PT D-3 numerales 2 y 3)

El presente cuadro únicamente incluye el efecto en el impuesto omitido y sanciones formales:

Descripción	Monto estimado
No presentación de declaraciones mensuales de retenciones del Impuesto Sobre la Renta 12 x Q.1000.00	12,000.00
No presentación de declaración jurada anual de conciliación de retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia	1,000.00
No tener actualizado el Libro de Salarios	2,500.00
Omisión del Impuesto Sobre la Renta de empleados en relación de dependencia	276,613.19
Multa del 100% del Impuesto Sobre la Renta omitido	276,613.19
<b>Totales</b>	<b>568,726.38</b>

\* No incluye intereses resarcitorios por pago extemporáneo de tributos, el cual será computado en la fecha que se realice el pago del impuesto.



### 3. Recomendación de los registros contables por no haber retenido el impuesto a los empleados durante el período 2011

- a) Presentación de declaraciones y pago extemporáneo del Impuesto Sobre la Renta no retenido a los empleados en su oportunidad:

Partida # 1	Cuenta	Debe	Haber
	Cuentas por cobrar funcionarios y empleados	Q.276,613.19	
	Bancos		Q.276,613.19
	<b>Totales</b>	<b>Q.276,613.19</b>	<b>Q.276,613.19</b>

- b) El impuesto definitivo no compensado por los empleados con la planilla para el crédito por Impuesto al Valor Agregado, quedará como una cuenta por cobrar a empleados y funcionarios y el impuesto definitivo se compensará con el pago de las retenciones del período de imposición de 1 de enero al 31 de diciembre de 2012:

Partida # 1	Cuenta	Debe	Haber
	Cuentas por cobrar funcionarios y empleados (Formulario SAT No. 1072)	Q.160,304.64	
	Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso período 2011 (Formulario SAT No. 1072)	Q.116,394.38	
	Retenciones otros patronos		Q.    85.82
	Cuentas por cobrar funcionarios y Empleados		Q.276,613.19
	<b>Totales</b>	<b>Q.276,613.19</b>	<b>Q.276,613.19</b>

Por el Impuesto Sobre la Renta no retenido en el período 2011, se sugiere hacer un convenio con los empleados para descontar el impuesto mensualmente hasta cubrir la totalidad del mismo, utilizando para el efecto una orden de descuento firmada por cada uno de los empleados. (PT D-9 página 172)

#### **4. Recomendación por facturas incluidas en las Planillas para el Crédito por Impuesto al Valor Agregado**

Durante la revisión, se verificó que los empleados que se detallan a continuación, incluyeron en la Planilla para el Crédito por Impuesto al Valor Agregado, facturas por los siguientes conceptos:

- ✓ Carlos Oswaldo Pineda Lemus: Incluyó facturas por compras de aguas gaseosas y abarrotos por Q.48,138.00.
- ✓ José Eduardo Belches Castillo: Incluyó facturas por compra de 1,200 cartones de huevos por valor Q.30,000.00, compra de harina y levadura por Q.17,500.00.
- ✓ Herbert Andrés Contreras Lima: Incluyó facturas por compra de concentrado para tilapia y camarón por Q.33,500.00.

El artículo 37 "A", párrafo primero, del Decreto número 26-92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica que: "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 uso personal y de su familia, (...)".

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, no define a quienes se refiere el término "familia", por lo que podría interpretarse que incluye además del cónyuge e hijos, otras personas emparentadas por afinidad o consanguinidad, no obstante la Administración Tributaria dependiendo de la cantidad comprada y tipo de producto, ha adoptado el criterio de ajustar el Crédito por IVA, en consecuencia se recomienda hacerlo del conocimiento de los empleados ante una eventual revisión por dicho ente fiscalizador.

#### **5. Retenciones del Impuesto Sobre la Renta no efectuadas**

Se determinó que en el período revisado, la empresa Grifos Modernos, S. A. no retuvo a la empleada Zully Roxana Recinos Rodríguez, Q.4,368.12 en concepto de Impuesto Sobre la Renta, correspondiente a las retenciones de enero a junio de 2011, a razón de Q.728.02 en cada mes. (PT D-3, numeral 6, página 155)

#### **Implicación fiscal**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario responsabilizan al patrono de retener el impuesto, y la falta de cumplimiento de la obligación de pagar las sumas que debió retener, no exime al agente de la obligación de

pagar las sumas que debió retener, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta Asalariados.

Debido a que la señora Zully Roxana Recinos Rodríguez, renunció a su cargo a partir del mes de junio de 2011, la empresa Grifos Modernos, S. A. deberá absorber el Impuesto Sobre la Renta no retenido en su oportunidad, como responsable solidario del pago del impuesto, ya que en caso de una eventual revisión por la Superintendencia de Administración Tributaria, sería sancionada con el pago del impuesto no retenido, más multas y recargos que se deriven.

## **6. Utilización de herramienta RetenISR**

Se observó que la compañía realizó la Declaración de Conciliación Anual de Retenciones practicadas a empleados en relación de dependencia y anexos, en formularios en papel. Según Acuerdo de Directorio número 5-2009, emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria, la herramienta RetenISR es de uso obligatorio a partir del 1 de mayo de 2009, para comerciantes, personas individuales o jurídicas. (PT D-3, numeral 4, página 155)

Es decir que los agentes de retención deben transmitir y entregar los datos en forma electrónica de conformidad con los plazos establecidos dentro del régimen de retenciones de las leyes correspondientes, debido a que la Administración Tributaria, no recibe los formularios en papel.

### **Recomendación**

Ingresar en el programa RetenISR, la información de los empleados en relación de dependencia, generar las declaraciones pendientes de presentación desde esta base de datos y transmitirlos vía electrónica a la Superintendencia de Administración Tributaria.

## **7. Situación del Libro de Salarios**

Al aplicar el cuestionario, la gerencia indicó que el Libro de Salarios no se ha autorizado desde que se constituyó la empresa. (PT D-3, numeral 1, página 155).

### **Implicación Fiscal**

Según el artículo 272 inciso b), del Código de Trabajo establece: “ Toda violación a una disposición perceptiva del artículo, u otra referente a salarios, jornadas o descansos que haga algún patrono da lugar a la imposición de una multa entre quinientos (Q.500.00) y dos mil quinientos (Q.2,500.00)”.

## **Recomendación**

Actualizar el libro a la menor brevedad posible, efecto de evitar sanciones innecesarias.

### **8. Gastos deducible en concepto de aguinaldo**

Se pudo constatar que la compañía, además del 100% de aguinaldo, establecido en el Decreto 76-78, Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado, paga a los empleados que tienen más de 5 años de antigüedad un 25% adicional por este concepto. (PT D-3 numeral 5, página 155)

El artículo 38, literal d), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, no limita la deducción máxima en concepto de aguinaldo, es decir que la compañía en el período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011, puede deducir del Impuesto Sobre la Renta, el 125% de aguinaldo pagado a los trabajadores de forma generalizada.

Con la vigencia del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, la compañía únicamente podrá deducir del Impuesto Sobre la Renta, el aguinaldo pagado a los trabajadores hasta el 100% del salario mensual, salvo lo establecido en los pactos colectivos de condiciones de trabajo debidamente aprobados por la autoridad competente.

### **9. Obligación de retener el Impuesto Sobre la Renta para que los gastos sean deducibles**

A partir del 25 de febrero de 2012, fecha en que cobro vigencia el Decreto 4-2102, y se reforma el artículo 39, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, no serán deducibles los gastos, incluidos, los sueldos y salarios, en donde el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de retener y pagar el Impuesto Sobre la Renta. Es decir, que el total de sueldos y salarios afectos al Impuesto Sobre la Renta, podría ser objeto de ajuste por la Administración Tributaria, por no haber efectuado las retenciones correspondientes.

Con la vigencia del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, a partir del 1 de enero de 2013, subsiste la obligación de retener y pagar el Impuesto Sobre la Renta, para que proceda la deducción de costos y gastos, de conformidad con lo establecido en el artículo 22, del decreto antes citado.

## 10. Otras recomendaciones

Con el objetivo de evitar contingencias fiscales a futuro, por falta de determinación o de determinación incorrecta de la obligación tributaria, se recomienda lo siguiente:

- ✓ Aplicar cada mes un check list, para verificar que se ha cumplido con presentar las declaraciones de impuestos.
- ✓ Verificar las proyecciones del Impuesto Sobre la Renta de los empleados para el período de imposición de enero a diciembre de 2012, como enfoque preventivo para este año.
- ✓ Contar con asesoría permanente de un despacho de Contadores Públicos y Auditores, para asegurarse que las declaraciones de impuestos, cumplan con la normativa vigente, se presenten oportunamente y de esta forma evitar sanciones que podrían afectar el patrimonio de la empresa.

Con gusto estamos a su disposición para comentar cualquier parte de nuestro informe aprovechando la ocasión para saludarlo.

Atentamente,

***H&H Contadores Públicos y Asociados, S. C.***

*Omar Martínez S.*

Lic. Omar Aníbal Martínez Solórzano  
Socio de Impuestos

## CONCLUSIONES

El proceso de investigación ha permitido llegar a las conclusiones siguientes:

1. Que la asesoría por un Contador Público y Auditor resulta ser una opción para evitar contingencias de orden tributario, en vista de que los contribuyentes dentro de su que hacer mercantil no incluyen en su actividad el conocer las leyes impositivas que le son aplicables, o tienden a no evidenciar su intereses en recibir la formación para aplicarlas en su empresa.
2. Que el profesional de la Auditoría debe tener la competencia y actualización para las potenciales contrataciones vinculadas con la legislación tributaria vigente en el país, o sobre los criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria para la aplicación y determinación de los regímenes tributarios, las tipificaciones de infracciones y sus correspondientes penalizaciones; y desde luego fundamentadas sus acciones en el marco de las normas de ética profesional que regulan las normas de auditoría.
3. Que una revisión de naturaleza tributaria, requiere el cumplimiento procedimental, tal como ocurre en desarrollo de las Auditorías Financieras. Es decir que debe incluir: un programa de trabajo congruente con el alcance de la propuesta de servicios, planificada y ejecutada y como resultado del trabajo realizado el correspondiente informe que evidencia si así corresponde los hallazgos, implicaciones y recomendaciones.
4. Que es imperante con la tendencia de las normativas tributarias el conocimiento de la responsabilidad legal que la empresa tiene definida por su calidad de patrono y denominada para fines tributarias como agente de retención cuando interviene pagando o acreditando rentas gravadas o bien en la transferencia de dominio de los bienes, por la responsabilidad solidaria; les corresponde la obligación de retener y pagar las cantidades de dinero retenidas.

## RECOMENDACIONES

1. Que el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala inicie una campaña en la que se informe sobre la importancia que tiene para cada empresa el contratar auditoría especializada en el ámbito de las retenciones aplicables a los empleados en relación de dependencia a efecto que pueda percibirse por los interesados que se puede evitar contingencias fiscales y penalizaciones que ponen en riesgo el patrimonio empresarial.
2. Que los profesionales en Contaduría Pública y Auditoría se mantengan en constante capacitación, y participen en seminarios promovidos por la Superintendencia de Administración Tributaria, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores o despachos de profesionales, con la finalidad de estar actualizados en la legislación tributaria vigente en el país y listos para desarrollar cualquier actividad que le sea encomendada en el ámbito laboral.
3. Dada la importancia y responsabilidad que conllevan las revisiones de naturaleza tributaria el profesional que las realiza al igual que en una Auditoría Financiera deberá realizar una planificación adecuada, elaborar programas de trabajo a la medida y delimitar su trabajo en la propuesta de servicios, puesto que es responsable de la calidad del servicio brindado y de la aplicación de su criterio profesional, no debe asegurar a su cliente que las soluciones tributarias propuestas, son incuestionables, o que su criterio sea compartido por otros profesionales en materia fiscal o por la Administración Tributaria, tal como lo regula el Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala.
4. Se recomienda que las empresas como agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta, se informen a través de la Superintendencia de Administración Tributaria o un despacho de Contadores Públicos y Auditores, sobre las obligaciones a cumplir con respecto al régimen de empleados en relación de dependencia, ya que por su responsabilidad solidaria, el fisco puede exigir la

totalidad de la deuda, además de las sanciones que se deriven por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.



## BIBLIOGRAFÍA

- 1 Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Colección "Textos Jurídicos No. 12. Facultad de Ciencias Económicas Universidad de San Carlos de Guatemala. Marzo 2000.
- 2 Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala. Librería Jurídica Edición 2004. Año 1985.
- 3 Blanco Luna, Yanel. Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral. Editorial Eco Ediciones, Colombia. Año 2004, 324 páginas.
- 4 Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. Código de Ética Profesional. Año 2008.
- 5 Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores, Ética del Contador Público y Auditor, Normas de Ética Profesional para los Graduados en Contaduría Pública y Auditoría. Año 1986.
- 6 Comité Internacional de Normas de Auditoría (IAPC) Normas Internacionales de Auditoría, NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría. NIA 240 Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. NIA 220. Normas sobre control de calidad. NIA 230. Documentación de Auditoría 300. Planeamiento del Trabajo. NIA 700. Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores. Decima primera edición, 29 de octubre de 2010.
- 7 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 78-89. Bonificación Incentivo. Librería Jurídica Edición 2007. Año 1989.
- 8 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 106. Código Civil. Año 1963.
- 9 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 2-70. Código de Comercio. Año 1970.
- 10 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 1441, Código de Trabajo. Librería Jurídica Edición 2007. Año 1961.
- 11 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 17-73. Código Penal. Ayala Jiménez Sucesores Edición 2007. Año 1973.
- 12 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91. Código Tributario. Año 1991.
- 13 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 4-2012. Disposiciones Legales para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Año 2012.

- 14 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 10-2012. Ley de Actualización Tributaria. Año 2012.
- 15 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 42-92. Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público. Librería Jurídica Edición 2007. Año 1992.
- 16 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Año 1992.
- 17 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 26-92. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Año 1992.
- 18 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 2-89. Ley del Organismo Judicial. Ayala Jiménez Sucesores Edición 2007. Año 1989.
- 19 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Año 1998.
- 20 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 295. Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social. Año 1946.
- 21 Defliese, Philip L./ Jonson, Kenneth P. / Macleod Roderick K. Auditoría Montgomery, México. Editorial Limusa, sexta reimpresión. Año 1992, 820 páginas.
- 22 Friedrich, Dorah. Diccionario de Psicología, Barcelona. Editorial Herder. Año 1978, 354 páginas.
- 23 Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo-Perrot Buenos Aires, tercera edición.
- 24 Pinilla Más, Francisco M., Gil Cid Ana. Contabilidad y Fiscalidad. McGraw-Hill/Interamericana de España, S. A. U. Editora: M.a José Sánchez. Año 1998.
- 25 Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo No.206-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Año 2004.
- 26 Monterroso, Gladys. Fundamentos de Derecho Tributario. Tercera Edición. Año 2009, 277 páginas.
- 27 Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. Año 1981, 797 páginas.
- 28 Pérez Royo, Fernando; Derecho Financiero y Tributario, Décima edición año 2,000
- 29 Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires. Año 1994, 834 páginas.

- 30 Williamson, Robert W. / Stein, Alvin M / Wolosky, Joel M. Ética Profesional y Responsabilidad Legal, Enciclopedia de la Auditoría. España. Editorial Océano, segunda edición. Año 1999, 1315 páginas.
- 31 Zieglek, Auditoría Moderna. Editorial CECSA, México. Año 1997, 468 páginas.

### **Webgrafía**

- 32 [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/cervantes\\_p\\_md/capitulo, 4.](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/cervantes_p_md/capitulo_4)
- 33 <http://fccea.unicauca.edu.co/old/nias.htm>
- 34 [http://www.fiscal-impuestos.com/2-la-calificacion-de-las-infracciones-clasificacion-y-graduacion-de-las-sanciones.html.](http://www.fiscal-impuestos.com/2-la-calificacion-de-las-infracciones-clasificacion-y-graduacion-de-las-sanciones.html)
- 35 [http://hugo-r-gonzalez-b.neurona.com.](http://hugo-r-gonzalez-b.neurona.com)
- 36 [http://www.infomipyme.com/Docs/GT/empresarios/rrhh/page14.html.](http://www.infomipyme.com/Docs/GT/empresarios/rrhh/page14.html)
- 37 [www.jjmoralex.com/FIANZA.doc.](http://www.jjmoralex.com/FIANZA.doc)
- 38 [http://es.wikipedia.org/wiki/norma.](http://es.wikipedia.org/wiki/norma)
- 39 [http://www.gerencie.com/contador-publico.html.](http://www.gerencie.com/contador-publico.html)
- 40 [http://www.kpmgabogados.es/noticia0048.asp.](http://www.kpmgabogados.es/noticia0048.asp)
- 41 [http://www.mitecnologico.com/Main/DeduccionesNominas.](http://www.mitecnologico.com/Main/DeduccionesNominas)
- 42 [http://www.monografias.com/trabajos16/auditoria-fiscal/auditoria-fiscal.shtml.](http://www.monografias.com/trabajos16/auditoria-fiscal/auditoria-fiscal.shtml)
- 43 [http://www.proetica.info/doc/Codigo\\_Colegio\\_de\\_Economistas.pdf.](http://www.proetica.info/doc/Codigo_Colegio_de_Economistas.pdf)
- 44 <http://www.promonegocios.net/mercadotecnia/empresa-definicion-concepto.html>
- 45 [http://es.wikipedia.org/wiki/Empresa.](http://es.wikipedia.org/wiki/Empresa)
- 46 [http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs\\_baducla/tesis/P347.pdf](http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/P347.pdf)
- 47 [http://www.unne.edu.ar/Web/cyt/cyt/2001/1-Sociales/S-031.pdf.](http://www.unne.edu.ar/Web/cyt/cyt/2001/1-Sociales/S-031.pdf)
- 48 <http://jfpont.files.wordpress.com/2008/07/distincion-entre-exenciones-objetivas-y-subjetivas.pdf>