

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a man in a red and white robe, likely a saint or scholar, holding a book. Above him is a golden crown. The seal is surrounded by a blue border with the Latin text "CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CÆTERAS ORBIS CONSPICUA".

**"ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y LABORAL DE LAS GRATIFICACIONES
(PROPINAS) POR SERVICIOS EN LOS HOTELES Y RESTAURANTES DE GUATEMALA"**

LIC. MARIO FRANCISCO XOCOY BUCH

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2016

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

**"ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y LABORAL DE LAS GRATIFICACIONES
(PROPINAS) POR SERVICIOS EN LOS HOTELES Y RESTAURANTES DE GUATEMALA"**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestría en Consultoría Tributaria, con base en el Normativo para la elaboración de Tesis de Grado de la Escuela de Estudios de Postgrado, actualizado y aprobado por la Honorable Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, en la resolución contenida en el Numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.

ASESOR

LIC. MSc. ARDULIO LUIS VELÁSQUEZ OROZCO

AUTOR

LIC. MARIO FRANCISCO XOCOY BUCH

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2016

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

DECANO:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldan
SECRETARIO:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
VOCAL SEGUNDO:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
VOCAL TERCERO:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
VOCAL CUARTO:	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
VOCAL QUINTO:	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO
DE TESIS SEGÚN ACTA CORRESPONDIENTE

PRESIDENTE:	Dr. Jose Alberto Ramírez Crespín
SECRETARIO:	MSc. José Antonio Diéguez Ruano
VOCAL:	MSc. Pedro Vinicio Ortiz

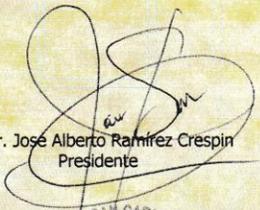


ACTA No. 20-2016

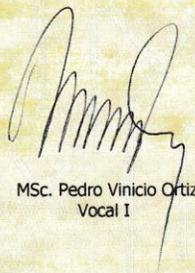
En la Sala de Reuniones del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **29 de agosto** de 2016, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **Mario Francisco Xocoy Buch**, carné No. **100017217** estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.-----

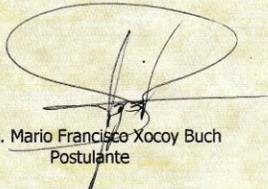
Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "**ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y LABORAL DE LAS GRATIFICACIONES (PROPINAS) POR SERVICIOS EN LOS HOTELES Y RESTAURANTES DE GUATEMALA**", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **76** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 30 días hábiles siguientes.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintinueve días del mes de agosto del año dos mil dieciséis.


Dr. José Alberto Ramírez Crespin
Presidente


MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Secretario


MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Vocal I


Lic. Mario Francisco Xocoy Buch
Postulante



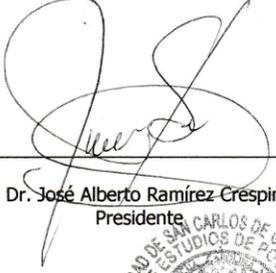
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Mario Francisco Xocoy Buch, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 3 de octubre de 2016.

(f)


Dr. José Alberto Ramírez Crespín
Presidente



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS
EDIFICIO 'S-3'
Ciudad Universitaria zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
GUATEMALA, VEINTISIETE DE OCTUBRE DE DOS MIL DIECISÉIS.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.4., subinciso 5.4.2 del Acta 21-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 18 de octubre de 2016, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 20-2016 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 29 de agosto de 2016 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria: "ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y LABORAL DE LAS GRATIFICACIONES (PROPINAS) POR SERVICIOS EN LOS HOTELES Y RESTAURANTES DE GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó el Licenciado **MARIO FRANCISCO XOCOY BUCH**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


DR. OSCAR ROLANDO ZETINA GUERRA
SECRETARIO EN FUNCIONES




LIC. CARLOS ALBERTO HERNÁNDEZ GÁLVEZ
DECANO EN FUNCIONES



DEDICATORIA

A DIOS,

Creador de todo lo visible y lo invisible. Gracias por ser mi inspiración, la luz en mi camino y permitirme alcanzar una meta más.

A mi madre,

Marcelina del Carmen Buch, mi agradecimiento por sus sabios consejos, amor incondicional y ejemplo de perseverancia.

A mi esposa,

Diana Elizabeth Choc, por su amor, paciencia y apoyo, en el caminar de esta vida.

A mis hijos,

Bryan Francisco, Briana Sharlyn, Belén Abigail; como un estímulo de esfuerzo y perseverancia.

“Nunca consideres el estudio como una obligación, sino como una oportunidad para penetrar en el bello y maravilloso mundo del saber.” Albert Einstein.

A mis hermanos,

Ana, Dolores, Luisa, Mayra, Mónica, Olga y Víctor. Gracias por ser parte de mi vida, que mi éxito sea el de ellos.

A mis compañeros y Amigos,

Con aprecio a quienes con su amistad y solidaridad me motivaron a seguir adelante, compartiendo experiencias y gratos momentos. Especialmente a Lic. Edwin Salazar y familia.

A la Universidad de San Carlos de Guatemala,

Tricentenaria casa de estudios, por brindarme la oportunidad de fortalecer y ampliar mis conocimientos, y por permitirme una vez más ser parte de su amplia y reconocida trayectoria.

CONTENIDO

	PÁGINA
RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES.	1
1.1 Las Gratificaciones.....	1
1.1.1 Etimología de Gratificación.....	2
1.1.2 Las Gratificaciones en Latinoamérica.....	2
1.2 Historia de la Tributación en Guatemala.....	4
1.2.1 La Sociedad Maya, 1000 a.C – 1524	4
1.2.2 El Régimen Colonial 1524 - 1821	5
1.2.3 La Época Independiente, 1821 - 1944.....	6
1.2.4 El Periodo Contemporáneo, 1944 - 2015.....	8
1.3 El Salario.	11
1.3.1 El Salario Mínimo.	12
1.3.2 El Salario en Guatemala.	14
1.4 Los Hoteles y Restaurantes.....	15
1.4.1 Naturaleza de los Hoteles.	16
1.4.2 Las Gratificaciones en los Hoteles.	16
1.4.3 Las Gratificaciones en los Restaurantes.....	17
1.4.4 Historia de los Hoteles en Guatemala.	18
1.4.5 Historia de los Restaurantes en Guatemala.....	18
2. MARCO TEÓRICO.....	21
2.1 La Gratificación	21
2.1.1 Concepto de Gratificación.....	21
2.1.2 Definición Legal de Gratificación (propina)	21
2.1.3 Clases de Gratificaciones desde la Perspectiva Legal.....	22
2.1.4 Clases de Gratificaciones desde la Perspectiva General	22
2.1.5 Gratificación como Recargo en el Servicio	22
2.1.6 Categoría de las Gratificaciones.....	23
2.2 Sistema Tributario	26
2.2.1 Objetivos del Sistema Tributario	26
2.2.2 Principios del Sistema Tributario.....	27
2.2.3 Componentes del Sistema Tributario	28
2.2.4 Relación Jurídico-Tributaria.....	28
2.2.5 Elementos Constitutivos de la Relación Jurídico-Tributaria.....	30

2.3	Marco Legal del Sistema Tributario en Guatemala.....	32
2.3.1	Elementos del Sistema Tributario en Guatemala	33
2.3.1.1	Política Tributaria	33
2.3.1.2	Legislación Tributaria.....	34
2.3.1.3	Administración Tributaria.....	34
2.3.1.4	Contribuyentes	37
2.3.2	Estructura del Sistema Tributario en Guatemala	38
2.3.3	Principio Constitucional del Poder Tributario.....	39
2.3.3.1	Principios Constitucionales que limitan el Poder Tributario del Estado.....	40
2.4	Las Gratificaciones (propinas) y las Normativas Tributarias y Laborales.....	45
2.4.1	Consideración de la Base Tributaria y campo de aplicación del Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I, y sus Reformas Decreto 19-2013 del Congreso de la Republica; aplicado a los Ingresos en concepto de Gratificaciones.	45
2.4.2	Consideración de la Base Tributaria y campo de aplicación del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 26-92 del Congreso de la Republica, aplicado a los Ingresos en concepto de Gratificaciones.	49
2.4.3	Criterio de Superintendencia de Administración Tributaria CS-SAT-001-2014. De fecha 07 de febrero de 2014. Tratamiento Tributario en el Impuesto Al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta.	52
2.4.4	Consideración de los Ingresos en concepto de Gratificaciones, dentro de la Normativa del Código de Trabajo Decreto 1441, del Congreso de la Republica.....	54
2.4.4.5	El Salario	56
2.4.4.6	El Salario Mínimo.	58
2.4.4.7	Convenio No. 131 sobre los Métodos para la Fijación de Salarios Mínimos, 1970.....	61
2.4.5	Consideración de los Ingresos en concepto de Gratificaciones, dentro de la Normativa de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la Republica.....	65
2.4.6	Ley de Protección al Consumidor y Usuario. Decreto Número 006-2003 del Congreso de la República de Guatemala.....	66
2.4.7	Consideración de los Ingresos en concepto de Gratificaciones, por parte de la Defensoría del Consumidor y Usuario de la Procuraduría de los Derechos Humanos (PDG).	68
3	MARCO METODOLÓGICO	70
3.1	Definición del Problema	70
3.2	Justificación de la Investigación.....	70
3.3	Objetivos.....	71
3.3.1	Objetivo General	71
3.3.2	Objetivos Específicos.....	71

3.4	Hipótesis.....	72
3.4.1	Variable Independiente	72
3.4.2	Variable Dependiente	72
3.5	Unidad de Análisis.....	73
3.6	Tipo de Estudio	73
3.7	Método de Investigación	73
3.8	Técnicas de Investigación Aplicadas.....	74
3.8.1	Técnica de Investigación documental o Bibliográfica.....	74
3.8.2	Técnica de Investigación de Campo	74
3.8.3	Población y Muestra	74
3.8.3.1	Población.....	74
3.8.3.2	Muestra	74
4	ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y LABORAL DE LAS GRATIFICACIONES (PROPINAS) POR SERVICIOS EN LOS HOTELES Y RESTAURANTES DE GUATEMALA	75
4.1	Componentes de Estudio.....	76
4.2	Análisis de las Gratificaciones y la Normativa Tributaria y Laboral	76
4.2.1	Ingresos por Gratificaciones (propinas) en Guatemala.	76
4.2.2	Ingresos por Gratificaciones (propinas) y su tratamiento tributario, según la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta; Decreto 10-2012 y sus reformas Decreto 19-2013, del Congreso de la Republica.	78
4.2.2.1	Tratamiento fiscal de las gratificaciones (propinas) recibidas directamente por el trabajador.	80
4.2.2.2	Tratamiento fiscal de las gratificaciones (propinas) recaudadas por el establecimiento.	80
4.2.2.3	Tratamiento fiscal de las gratificaciones (propinas) utilizando la figura de cargo por servicio, donde la percepción lo realiza el patrono.	80
4.2.2.4	Tratamiento fiscal de las gratificaciones (propinas) recibidas por personas sin relación de dependencia.	81
4.2.3	Ingresos por Gratificaciones (propinas) y su tratamiento tributario, según la Ley del Impuesto al Valor Agregado; Decreto 27-92 del Congreso de la Republica y sus reformas.	82
4.2.4	Ingresos por Gratificaciones (propinas) y su tratamiento tributario, según Criterio de Superintendencia de Administración Tributaria CS-SAT-001-2014. De fecha 07 de febrero de 2014, tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta.	85
4.2.5	Ingresos por Gratificaciones (propinas) y su tratamiento laboral, según el Código de Trabajo; Decreto 1441 del Congreso de la Republica.....	86

4.3	Resultado	87
4.3.1	Comentarios sobre la Verificación de la Hipótesis	93
	CONCLUSIONES	95
	RECOMENDACIONES	96
	BIBLIOGRAFÍA	97

RESUMEN

El presente documento contiene el estudio sobre el tratamiento de las gratificaciones en concepto de propinas, por servicios prestados en hoteles y restaurantes en Guatemala, otorgado por los clientes a favor de los trabajadores. Se plantea desde el punto de vista legal, tributario y laboral. El estudio parte de la importancia que tienen las gratificaciones para los trabajadores, empleadores y el Estado de este país; debido a que representan un beneficio adicional importante, que utilizan para cubrir necesidades y/o cumplir con sus obligaciones y responsabilidades. Es importante indicar que dentro del estudio no se consideran establecimientos de comida rápida.

El desarrollo del tema de ingresos por gratificaciones, implica un estudio considerando los siguientes aspectos; a) su naturaleza, la generosidad y la forma voluntaria en que ésta debe de otorgarse, b) el tratamiento tributario en el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, así como el criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria y, c) el tratamiento en materia laboral.

Actualmente no se cuenta con una normativa específica aplicable a las gratificaciones, que defina la forma en que esta deba ser proporcionada, es decir, voluntaria u obligatoria; lo que ha derivado en la fijación de un porcentaje que oscila entre un 10 y un 15 por ciento, sobre el valor del consumo, cobrado sin previa autorización del cliente. Esta regla no escrita plantea la interrogante sobre la legalidad o ilegalidad en el cobro realizado en forma obligatoria.

Al no contar con una normativa aplicable a estas gratificaciones, puede devenir en evasión o elusión tributaria, y por ende escapar a la inclusión dentro de la base impositiva tributaria, al no ser considerados para efectos de la determinación y pago de impuestos.

En materia laboral se considera que este sector de la industria, utiliza la política de pago de salario mínimo o también pago por debajo del salario mínimo, compensando el mismo con estas gratificaciones como ingresos extras, evadiendo de esta forma la responsabilidad financiera del pago de mejores salarios, en consecuencia mejores prestaciones laborales; trasladando esta responsabilidad a los clientes o consumidores.

La investigación se llevó a cabo a través del estudio de la normativa tributaria actual, contenida en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, y sus reformas contenidas en el Decreto 19-2013, que grava las rentas; y en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, que grava la compra-venta de bienes y servicios;

ambos del Congreso de la Republica. Dicho estudio incluye análisis del Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria, contenido en el documento con referencia CS-SAT-001-2014.

En materia laboral incluye el estudio del Código de Trabajo contenido en el Decreto 1441 del Congreso de la Republica, el convenio 131 sobre los métodos para la Fijación de salarios mínimos 1970, de la Organización Internacional del Trabajo; en atención a los derechos y obligaciones de los empleadores y empleados; instituciones para resolución de conflictos, así como la verificación en cuanto a cumplimiento de leyes, convenios y reglamentos. Esta etapa de la investigación incluye encuestas realizadas a los trabajadores que atienden el servicio al cliente, que son objeto de percepción de gratificaciones, para conocer de primera fuente, el cumplimiento en el pago de salario mínimo, y el porcentaje que constituye el cobro de la gratificación.

Otro aspecto importante, son los derechos del consumidor, motivo por el cual se incluye el Decreto 6-2003 Ley de protección al consumidor y usuario, del Congreso de República de Guatemala.

Con base en el estudio realizado, se determina que la gratificación en concepto de propina es voluntaria y no obligatoria, en consecuencia el cargo y cobro en forma obligatoria, constituye una ilegalidad. Del resultado del análisis al Impuesto Sobre la Renta, se determina que estos constituyen rentas no afectas, igual condición se presenta con el Impuesto al Valor Agregado, derivado de la relación jurídica tributaria. Sin embargo, para la Administración Tributaria, en el Impuesto al Valor Agregado, dichas gratificaciones desde su punto de vista, si se encuentran gravadas.

La condición cambia, cuando en eventos a grupos grandes de personas, las gratificaciones se incluyen como parte del costo del servicio y son percibidas directamente por el empleador; motivo por el cual constituyen rentas afectas a los impuestos; sobre la renta y al valor agregado.

En materia laboral se determina que este tipo de gratificaciones, no se encuentra legislada en el Código de Trabajo, por lo que no es salario ni constituye parte del salario.

Ante esta situación, se hace necesario que el estado, a través del Congreso de Republica, emita una normativa específica, para el tratamiento de las gratificaciones, tomando en consideración la naturaleza de la propina que es voluntaria, los derechos del consumidor, los derechos y obligaciones del empleador y empleado en base a la normativa laboral; y que defina el tratamiento en materia tributaria, en el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

INTRODUCCIÓN

Esta tesis denominada “ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y LABORAL DE LAS GRATIFICACIONES (PROPINAS) POR SERVICIOS EN LOS HOTELES Y RESTAURANTES DE GUATEMALA”, es el resultado del estudio que se realizó a los ingresos por gratificaciones en concepto de propinas, según su naturaleza, la generosidad, la forma voluntaria, y su tratamiento tributario en los impuestos sobre la renta y al valor agregado, así como en la normativa laboral contenido en el código de trabajo; desde el punto de vista legal, tributario y laboral, como un aporte a la sociedad.

Cuando se aborda el tema de la propina, se indica que constituye una gratificación otorgada por un cliente en forma voluntaria, por haber recibido un buen servicio. Sin embargo, es una figura mal entendida e implementada entre patronos y trabajadores, desde la perspectiva laboral; debido a que estos ingresos han sido utilizados para que algunas empresas, contraten personal bajo la política de pago de salario mínimo o por debajo del salario mínimo, vulnerando de esta forma los derechos del trabajador; dejando a un lado la responsabilidad financiera en el pago de mejores salarios y trasladándola a los usuarios de estos servicios.

Las gratificaciones constituyen importantes ingresos en el sector de los hoteles y restaurantes, debido a que ésta pasó, de ser otorgada en forma voluntaria por el cliente a ser cargada y cobrada en forma obligatoria por el establecimiento, es decir, sin el consentimiento del cliente. Una regla no escrita utilizada por los establecimientos, consiste en la aplicación de un 10 a un 15 por ciento sobre el consumo realizado, situación que vulnera los derechos del consumidor o usuario.

Debido a que estos ingresos provienen de un tercero, se desconoce si los mismos forman parte de la base impositiva para ser objeto de pago de impuestos, lo que en determinado momento puede devenir en evasión o elusión tributaria de los Impuestos Sobre la Renta y al Valor Agregado.

Por lo anteriormente indicado se plantea que la sustentación económica de la gratificación en Guatemala altera la responsabilidad financiera del pago de salarios en el sector de los hoteles y restaurantes, sienta bases de exacción ilegal al consumidor y es fuente de evasión fiscal al no estar contemplado en la leyes de los Impuestos: Sobre la Renta y al Valor Agregado, ni en criterios normativos en materia de impuestos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Bajo esta premisa es importante determinar la legalidad o ilegalidad del cargo y cobro de las gratificaciones en forma obligatoria, desde el punto de vista de la legislación actual; analizar el

tratamiento tributario en la actualidad, en el Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I, y sus reformas decreto 19-2013, y el Impuesto al Valor Agregado contenido en el Decreto 27-92 y sus reformas, ambos del Congreso de la Republica; confirmar el tratamiento tributario desde el punto de vista de la Administración Tributaria, a través de criterios normativos de la Institución; así también, confirmar el cumplimiento del pago de salario mínimo a trabajadores que laboran en este sector de la industria, según el Código de Trabajo, Decreto 1441, del Congreso de la Republica.

Para dar cumplimiento a lo indicado, el contenido del presente estudio se divide en cuatro capítulos.

El Capítulo 1 titulado “ANTECEDENTES”, contiene los antecedentes de; las gratificaciones en concepto de propina, la historia de la tributación en Guatemala, el salario, y los hoteles y restaurantes.

En el Capítulo 2, titulado “MARCO TEORICO”, se desarrollan los temas de gratificaciones, que incluye, definición, clases de gratificaciones, la gratificación como recargo en el servicio, categorías de las gratificaciones. Además el sistema tributario, con los objetivos, principios, componentes, relación jurídico-tributaria.

También el marco legal del sistema tributario en Guatemala, sus elementos como política tributaria, legislación tributaria, administración tributaria, contribuyentes, estructura del sistema tributario, principio constitucional. Consideración de los ingresos en concepto de gratificaciones dentro de la normativa del código de trabajo decreto 1441. Ley de protección al consumidor y usuario decreto 6-2003. Ley actualización tributaria libro I, impuesto sobre la renta, Ley del impuesto al valor agregado.

En el Capítulo 3, titulado “MARCO METODOLOGICO”, se aborda la definición del problema, la justificación de la investigación, los objetivos, hipótesis planteada, la unidad de análisis, el tipo de estudio, la metodología y técnicas de la investigación.

En el Capítulo 4, titulado “ANALISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y LABORAL DE LAS GRATIFICACIONES (PROPINAS) POR SERVICIOS EN LOS HOTELES Y RESTAURANTES DE GUATEMALA”, se presentan los componentes del estudio, análisis del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado y del código de trabajo, para finalizar con los resultados de la investigación.

1. ANTECEDENTES.

Es importante conocer los aspectos generales y las bases sobre las que está sustentada esta investigación, siendo el objetivo realizar un análisis al tratamiento tributario y laboral de los ingresos por gratificaciones (propinas) en hoteles y restaurantes de Guatemala. Acotado lo anterior, es importante conocer los temas relacionados con este análisis, relacionado con la legislación tanto tributaria como laboral, que afectan esos ingresos.

1.1 Las Gratificaciones.

La gratificación es considerada sinónimo de propina, que se otorga por generosidad a las personas que atienden algún establecimiento; entre ellos bares, restaurantes, hoteles, por el buen servicio prestado. Es decir, que cuando se goza de un buen servicio, se otorga gratificación a quien lo presta.

De acuerdo a lo que indica Severino (2009) “Según fuentes históricas, la propina la inventaron los griegos que tenían por costumbre beber solo una parte del contenido de la copa. La propina era el resto que se tomaba la persona a cuya salud se brindaba. Como recuerdo de esta práctica ha quedado la etimología de propina, la cual proviene del latín propinare o “dar de beber” (párr.8).

Ossorio (s.f.) dice que la propina es: “un agasajo que, sobre el precio convenido y como muestra de satisfacción, se da por algún servicio” (p. 786). No obstante, la definición anterior, la misma ha cambiado en su sentido, ya que en la práctica, para el trabajador, la gratificación es una forma de remuneración complementaria.

La gratificación es un tema que varía mucho en función de la cultura en la que se aplique; dependiendo de ello, la misma puede ser opcional, obligatoria, o incluso puede llegar a ofender al gratificado. Severino (2009) indica “Este tipo de gratificación es una costumbre en las culturas americanas, que a su vez la adquirieron de la europea. En la mayoría de los casos los asiáticos no la aceptan porque es un acto considerado ofensivo” (párr. 1).

Como se ha indicado la naturaleza de las gratificaciones en concepto de propina es ser voluntaria; sin embargo a pesar de ello, en determinado momento pasó a ser obligatoria. Según Severino (2009) “La primera vez que se consignó la propina obligatoria fue el 24 de diciembre 1960. La ley 5432 fue firmada por Joaquín Balaguer, quien hacía de Presidente de la República en los últimos años de la dictadura de Rafael Leonidas Trujillo. Con las reformas introducidas al sistema los

trabajadores tuvieron que enfrentar al sector empresarial, el cual pedía su eliminación. La parte laboral venció y se dejó en el Código de Trabajo Dominicano” (párr. 5).

1.1.1 Etimología de Gratificación

Como origen se encuentran diversas acepciones de la palabra gratificación que es necesario tomar en cuenta y tener presente en el inicio de esta investigación, se cita primeramente como ejemplo lo que dice el Diccionario Abierto © (2013): Deriva del latín *gratificatio*, *-onis* que significa:

1. f. Recompensa pecuniaria de un servicio eventual.
2. f. Remuneración fija que se concede por el desempeño de un servicio o cargo, la cual es compatible con un sueldo del Estado.
3. f. propina.

Otra acepción es la del Diccionario Jurídico Consultor Magno (s.f.) que define gratificación como: “Galardón o recompensa pecuniaria de un servicio o mérito extraordinario, que implica un especial reconocimiento o agradecimiento” (p.300).

Es necesario hacer énfasis que cuando se trata de gratificaciones tales como: Propinas, éstas son otorgadas por ejemplo por los comensales¹ en agradecimiento a la calidad del servicio prestado, lo cual representa un ingreso extra y/o adicional para el empleado.

1.1.2 Las Gratificaciones en Latinoamérica.

En Latinoamérica, las razones para dejar la propina son las siguientes:

En Argentina es costumbre que ciertos servicios se retribuyan con una propina. Esta varía de acuerdo a las situaciones y las tareas desempeñadas. Además, no siempre está incluida en la cuenta y no siempre es posible incluirla, por ejemplo el pago con tarjeta de crédito.

En los restaurantes las propinas para los meseros o meseras, varían entre el 7 y el 15% de lo consumido, y no siempre está incluida en la factura, por lo tanto, al finalizar su estadía en un local gastronómico siempre tendrá que incluir un monto para las personas que estuvieron a su servicio. Si bien es un gesto de cortesía considerado ineludible, no se dudará en no dejar un centavo al

¹ Comensal: Cada una de las personal que comen en una misma mesa.

camarero si se sintió mal atendido. Del mismo modo, su contribución será mayor cuanto mejor haya sido el servicio.

En el caso del taxi u otros automóviles de alquiler, la propina no es obligatoria como lo es en otros países y depende exclusivamente de la buena voluntad del pasajero.

Además, es de buen cliente otorgar propina en la peluquería, independientemente que se trate de un salón simple, en donde hay apenas un asistente para el lavado de cabeza, como uno sofisticado donde cada cabeza pasa por muchas manos. La única excepción a esta regla es el estilista que realiza el corte de cabello ya que este no recibe propinas.

En Bolivia es costumbre dejar propina, por ejemplo, a los porteros del hotel se les otorga el equivalente de 1 dólar americano por maleta. En los restaurantes es de aproximadamente el 10% de la boleta.

La propina no es común, a excepción de los hoteles de categoría 4 y 5 estrellas, o algunos restaurantes finos, en donde es usual incluir en la cuenta el 10% de propina. Cabe indicar que no es necesario dar propina a taxistas o a conductores de buses, a menos que hayan realizado algún servicio extra.

Para los empleados de estos establecimientos, las gratificaciones son importantísimas ya que representan en algunos casos hasta el 50% o más de sus ingresos como trabajador. En este sentido los propietarios presionan el pago de este dinero adicional por el servicio; lo que les permite mantener el pago de un salario mínimo a sus empleados, alterando de esta forma la responsabilidad financiera en el pago de mejores salarios.

Es importante mencionar que en Guatemala la regulación de los ingresos en concepto de gratificaciones, específicamente la propina ha carecido de certeza jurídica, la razón radica en cuanto a que si estos ingresos deben formar parte de la base tributaria, para efecto de pago de impuestos, específicamente en el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado; derivado de las constantes reformas tributarias.

Hasta el 31 de diciembre de 2012 la ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 no lo contemplaba, como parte de los ingresos y por consiguiente de la base tributaria; esto cambia a partir del 1 de enero de 2013 con la entrada en vigencia del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, específicamente en el libro I artículo 68 numeral 1, que contemplaba estos ingresos

como renta del trabajo de personas individuales en relación de dependencia. Sin embargo, con las reformas al Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, contenidas en el Decreto 19-2013, con vigencia a partir del 21 de diciembre de 2013, el artículo 17 el cual reformó el numeral 1 del artículo 68; excluye las propinas de la renta del trabajo de personas en relación de dependencia.

1.2 Historia de la Tributación en Guatemala

1.2.1 La Sociedad Maya, 1000 a.C – 1524

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales [ICEFI] (2007)

La sociedad Maya atravesó por diversos estadios de organización social y política que sirvieron como entorno para el surgimiento de sistemas económicos complejos. A partir de la evidencia arqueológica del período Clásico pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia.

En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo. En el ámbito local, se supone que los señores recibían de los miembros del común tributo, principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masiva. Puede ser que la participación en las guerras de conquista también haya sido una forma de tributo.

En el ámbito regional, el contacto entre las unidades políticas autónomas frecuentemente derivaba en guerras, las cuales podían tener como consecuencia la alianza o la derrota de una de las participantes. En el segundo caso, se esperaba que la unidad política vencida rindiera tributo a la vencedora. Parece ser que la relación guerra-conquista-tributo era parte fundamental del sistema económico maya y con el paso del tiempo fue adquiriendo mayor importancia. De esa cuenta, el impacto de la guerra sobre la economía, visibilizado por medio del tributo, es un factor que debe tenerse presente en cualquier estudio sobre la sociedad Maya.

No hay que perder de vista, sin embargo, que a partir de la evidencia iconográfica y epigráfica en ocasiones es difícil establecer la diferencia, en alguna medida incierta y especulativa, entre “tributo” y “regalo”. Los avances en la epigrafía maya han permitido identificar glifos asociados con el tributo, pero los arqueólogos tienen ante sí un largo camino por recorrer en la interpretación de sus hallazgos en lo que al tributo se refiere. (P.31)

1.2.2 El Régimen Colonial 1524 - 1821

El régimen colonial esta precedido por la conquista de Guatemala, según Díaz del Castillo, Cortez inicio la conquista en las tierras situadas hacia el sur porque sabía que “había pueblos y de mucha gente, y que había minas...” (p. 410). Esta aseveración evidencia que la principal razón de la conquista, fue el acceso a la riqueza.

Seguidamente en el régimen colonial, el sistema productivo de las posesiones españolas, estaban orientadas en primera instancia a abastecer el mercado europeo de metales preciosos, materias primas y productos agrícolas tropicales. En ese sentido la zona de Centro América tenía poco que ofrecer, motivo por el cual se convirtió en una zona periférica del Imperio Español.

A mediados del siglo XVI el cacao se convirtió en un producto de exportación, principalmente a la Nueva España. Después del cacao, el añil pasó a ser el producto de más importancia en la región, tendencia que se mantuvo hasta finales del periodo colonial.

Pérez (1989) “El tributo era parte fundamental de la economía. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales. El pago del tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subasta pública” (pp. 48-49).

Aunado a lo anterior, la conquista también origino la apropiación y explotación de la fuerza de trabajo indígena por parte de los españoles, ya que se buscaba el enriquecimiento ilícito en forma rápida pero no a costa de su trabajo personal; sino a costa del recurso más abundante que era la población.

La conquista de los españoles en América estuvo relacionada con la Iglesia Católica debido a que, Webre (1993) “los reyes de España determinaban en sus reinos las jurisdicciones territoriales de la Iglesia, presentaban candidatos a todos los oficios eclesiásticos y cobraban el diezmo, reteniendo parte de él y haciendo distribución del resto” (p. 170).

De tal manera que el sistema impositivo de la colonia se dividía de la siguiente forma: a) impuestos sobre los actos (operaciones comerciales, producción minera y agrícola, concesión de empleos y beneficios). b) impuestos sobre las personas, c) impuesto sobre las rentas estancadas y d) ingresos extraordinarios.

Los primeros cobros en concepto de gravámenes fueron; el quinto real, el diezmo, el almojarifazgo, la alcabala y el tributo.

1.2.3 La Época Independiente, 1821 - 1944

Durante el Gobierno liberal del Dr. Mariano Gálvez (1831-1838), los principales impuestos y contribuciones fueron:

- a. Alcabala: Impuesto sobre las ventas y trueque de todos los frutos y efectos comerciales, se aplica una tarifa según la naturaleza de la transacción del 2 al 6 por ciento.
- b. Alcabala interior: Por el comercio de uno a otro pueblo, con una tarifa del 4%.
- c. Aguardiente y chicha: Venta de licencias para expendio de bebidas.
- d. Contribución de caminos: Trabajos de 3 días al año o 2 reales por día.
- e. Contribución directa: Para los habitantes de 4 reales hasta 20 pesos; y para los indígenas 2 pesos anuales.
- f. Capitación: Varones entre 18-46 años, 12 reales al año (1 ½ pesos).
- g. Contribución territorial: 4 reales por caballería.
- h. Carne: 4 reales por res.

Estos impuestos seguirían con el Gobierno Conservador de José Rafael Carrera, (de 1844-1865) y hasta el año 1870. En este periodo los impuestos al comercio exterior (alcabala marítima) y los ingresos de los monopolios constituyeron las fuentes más importantes de los ingresos tributarios.

Durante el Gobierno de Miguel García Granados (1871-1873), se eliminó el diezmo y según el Decreto 32 se impuso un tributo a las exportaciones; café, un real por quintal, la cochinilla 4 reales por quintal, y añil de 2 pesos. Se creó el Decreto 19, de octubre de 1871, que abolió el monopolio del aguardiente.

En la época de Justo Rufino Barrios (1873-1885), se crea el primer código fiscal a través del Decreto 263; el impuesto a la propiedad sufre un incremento de 3 por millar. Fue en este periodo, en abril de 1874 cuando se crea el impuesto de herencias legados y donaciones a través del decreto 123. Se gravó por primera vez la producción y venta de cerveza con un monto mensual de 50 pesos.

Lo más relevante de la legislación tributaria en los años de 1885 a 1898, durante los gobiernos de Manuel Lisandro Barillas (1885-1892) y José María Reyna Barrios (1892-1898), fue que con Lisandro Barillas los tributos no alcanzaron a cubrir las necesidades del erario, por lo que recurrió

en 1890 a un empréstito voluntario de 1 millón de pesos. Con Reyna Barrios, fue la emisión de la Ley de contribuciones, emitida en febrero de 1894, en donde el papel sellado y los timbres, la contribución recaía sobre el valor de los contratos y documentos; el impuesto sobre la venta de bienes inmuebles era del 5% sobre el valor de la finca. El impuesto sobre herencias, legados y donaciones no tuvieron cambios con relación a las establecidas en 1881.

En 1898, durante el gobierno de Manuel Estrada Cabrera (1898-1920), a pesar de la crisis los derechos de importación aumentaron, se fijó en un 30% y debía de pagarse en oro nacional o su equivalente en plata. Estrada (1908) “En el Decreto 603 se gravaron con derechos de exportación 4 artículos: el banano 10 centavos por racimo, cuero de res 50 centavos por cuero, el hule 10 pesos por quintal. Hasta ese entonces el único artículo gravado con derechos de exportación había sido el café.

Con este decreto queda sin efecto la contribución de caminos, y se reduce la contribución militar, a 30 pesos anuales para ladinos y 10 pesos anuales para indígenas” (p. 232).

Estrada (1910) “En diciembre de 1908 con la entrada en vigencia del Decreto 692, se creó el impuesto del 5% sobre los dividendos, otorgados a los accionistas de las Sociedades Anónimas, y del 2% sobre el valor de las acciones cuando se hiciera un traspaso de estas” (p. 258).

Durante el corto tiempo de Carlos Herrera (1920-1921), en mayo de 1921 se emite el decreto 1153, que regulo los siguientes impuestos: Venta y permuta de inmuebles, papel sellado y timbres, contribución sobre inmuebles, herencias y donaciones, contribución de caminos, e impuestos sobre consumos.

En el año de 1924 se da reforma monetaria, en donde se adopta el patrón oro y se crea la moneda del Quetzal, equivalente a un dólar estadounidense. Esto durante el Gobierno del General José María Orellana (1922-1926).

Periodo de 1920 a 1944.

El consumo de derivados del petróleo se gravó por primera vez en 1930, mediante el impuesto de viabilidad, que consistió en el pago de 5 centavos por galón de gasolina. En 1932 se emite una nueva ley de papel sellado y timbres fiscales, esta vez en quetzales. Ese mismo año se establece un impuesto a la circulación de vehículos, de acuerdo al tipo de transporte. Un automóvil pagaba Q. 8.50 anual, un landó y un cabriolé Q. 5.00 c/u, un sulki Q. 2.50, una carreta Q. 2.00 y una bicicleta Q. 1.00.

Además entra en vigor la ley sobre registro e impuesto de sociedades lucrativas, decreto 692, año 1934. Otra ley fue sobre las utilidades de empresas lucrativas, decreto 2099, del año 1938.

En resumen a inicio del siglo XIX hasta mediados del siglo XX, Guatemala se caracterizó por rupturas en el ámbito político que marcaron su historia tributaria y económica. Wortman (1982) “La adopción de un gobierno federal fracaso, debido a las diferencias políticas entre las nuevas repúblicas y la crisis económica y fiscal” (pp. 232-233).

La generación de dictadores inicia con Rafael Carrera, quien durante 30 años lidero un régimen que consolido el poder de las elites tradicionales, sin embargo cuando no se cubrió las necesidades de los sectores económicos, se inicia la época liberal, en donde las relaciones económicas, sociales y políticas, sitúan al Estado al servicio de la expansión cafetalera, es así como Guatemala ingresa al mercado mundial a través de una economía de exportación basada en el café.

En los siguientes 44 años del siglo XX, con Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico, se continuó con las políticas de estado, que permitirían la consolidación de la elite cafetalera, y con una política de cooperación con los Estados Unidos, lo que permitiría una economía basada en la producción de banano.

En el ámbito fiscal la principal fuente de ingresos ordinarios para el erario lo represento el comercio exterior, sin embargo, la fuerte dependencia ha dicho sector, aunado a la política tributaria de corto plazo, dificulto la consolidación de las finanzas públicas a finales del siglo XIX e inicios del siglo XX. Los porcentajes aportados por los impuestos directos eran mínimos, en relación a los ingresos del erario, ya que los impuestos a las importaciones y exportaciones representaban las dos terceras partes de los ingresos tributarios.

Durante los años de 1930 a 1943, se registró un proceso gradual de diversificación de la estructura impositiva, debido a que empezaron a aplicarse otros impuestos.

1.2.4 El Periodo Contemporáneo, 1944 - 2015

La historia tributaria de este periodo refleja la debilidad del estado frente a sectores empresariales, por lograr una reforma tributaria integral. Por el contrario han sido impuestos transitorios, la forma constante, del sector privado ante la propuesta de dichas reformas. Este ha sido el mecanismo

utilizado y que ha dado ventaja al sector privado organizado frente al Estado; obligando de esta forma a cada gobierno de turno a negociar para evitar la caída de la carga tributaria.

Ello ha derivado en políticas impositivas de corto plazo, que únicamente ha servido para subsanar crisis inmediatas, y no han dejado alcanzar perspectivas a largo plazo. No obstante lo anterior se ha creado beneficios a través de las exenciones exoneraciones fiscales, como parte de los incentivos a la industrialización.

En la década de los años ochenta, se realizó un ajuste fiscal, con variación a en la política tributaria, la cual consistió en el cambio de la base del sistema tributaria, es decir, los ingresos aplicados al comercio exterior, cedieron paulatinamente su lugar a los impuestos al consumo, y especialmente el IVA. Los impuestos a las exportaciones prácticamente desaparecieron.

Derivado de lo anterior, existió un aumento gradual de la carga tributaria entre 1996 y 2006, aunque sin alcanzar la meta establecida en los Acuerdos de Paz.

De 1996 a 2003, la carga tributaria se incrementó, mientras que en 2004 y 2005 se redujo levemente. En el año 2006, el Impuesto al Valor Agregado, siguió consolidándose como la fuente de ingresos más importante. La Administración Tributaria se vio fortalecida en dos aspectos: El primero con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la Ley de Anti-evasión 2006, que por medio de las retenciones fortalece la recaudación del IVA e indirectamente el Impuesto Sobre la Renta.

Sin embargo la debilidad persiste, con el otorgamiento de exenciones y exoneraciones otorgado como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía, como la maquila y las exportaciones no tradicionales.

En la última década, la carga tributaria neta ha tenido un descenso, ya que en los años 2007 a 2009, paso de 12.1% a 10.3% del Producto Interno Bruto², con un leve incremento en el año 2011 a 10.9% y 2013 de 11.0%. Estas variaciones surgen porque la permanencia de los impuestos en Guatemala es frágil, ante impugnaciones en la Corte de Constitucionalidad. Por ello las reformas constitucionales sufren la eliminación de normas importantes que son impugnadas por distintos sectores de la sociedad, lo que da como resultado una recaudación tributaria inestable.

² PIB. Es el valor monetario total de la producción corriente de bienes y servicios de un país.

Durante los años 2006 – 2012 se observó, Cabrera y Schneider (2013) “mayor crecimiento en la recaudación proveniente de impuestos directos, de 3.2% a 3.5% del PIB” (pág. 7). Esto debido a la utilización de impuestos auxiliares a la renta, que graba los ingresos brutos o activos netos; y el crecimiento en el impuesto sobre la renta simplificado que tributa sobre ingresos brutos.

En cuanto a reformas realizadas, en diciembre de 2007 el Congreso de República proroga por un año el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, (IETAAP), cuya finalización es diciembre de 2008. En sustitución de dicho tributo crea a través del Decreto 78-2008 del Congreso de República el impuesto de solidaridad (ISO) de carácter permanente, publicado el 22 de diciembre de 2008, con vigencia a partir del 1 de enero de 2009. La tasa del ISO es del 1 por ciento sobre activo neto o ingresos brutos.

El 17 de febrero de 2012 se publica el Decreto 4-2012, con vigencia a partir del 25 de febrero de 2012. Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Esta ley denominada también Antievasión 2, contiene medidas que permitan mejorar el control y fiscalización de los impuestos, en especial el contrabando y la defraudación aduanera.

Entre las modificaciones a los impuestos y disposiciones tributarias se encuentran; Impuesto sobre la renta (ISR), Impuesto al valor agregado (IVA), Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria (Ley Antievasión 1, Decreto 20-2016), Impuesto sobre circulación de vehículos, Impuesto al tabaco, Código tributario, Código Penal.

Sin embargo lo anterior, en marzo de 2012 se publica el Decreto 10-2012 del Congreso de República, Ley de Actualización Tributaria, cuyo contenido integra siete componentes; i) Deroga el Decreto 26-92 y origina una nueva ley del impuesto sobre la renta, contenido en el libro I, ii) Introducción del impuesto específico de primera matrícula de vehículos automotores terrestres (Iprima), iii) Disposiciones aduaneras, iv) Reformas al Impuesto al valor agregado, v) Reformas al impuesto sobre circulación de vehículos, vi) Reformas al impuesto sobre timbres fiscales y papel sellado, vii) Normas sobre vigencia y disposiciones transitorias.

La rapidez con la que se aprobó dicho decreto, condujo a errores en la redacción final, como resultado de modificaciones de último momento, y negociaciones en el seno del Congreso de la Republica, que al final permitieron llegar a acuerdos para su aprobación. Como resultado de ello, posteriormente se aprobaron las reformas a la Ley de Actualización Tributaria, Código Tributario,

Ley del Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos; contenida en el Decreto 19-2013 del Congreso de la República.

1.3 El Salario.

➤ En la Edad Antigua.

De acuerdo con información remota, la historia de los salarios de los trabajadores agrícolas inicia en Mesopotamia, a principios del segundo milenio antes de A.C., en donde la unidad de trigo se asignaba como forma de pago por jornal, entendiéndose este como salario por la jornada laboral diaria.

A la cantidad de alimentos se le llamaba sila y era equivalente a un poco menos de un litro de cebada tostada, un mínimo de aceite y una especie de jarabe. El pago de los salarios se fijaba de la siguiente forma:

- ✓ 20 silas diarias el salario de un segador.
- ✓ 1 sila diaria el salario de un esclavo.
- ✓ 2 silas diarias el salario de un trabajador libre.

➤ En Egipto.

En el antiguo Egipto el patrono pagaba el trabajo asegurando la existencia de productos, ya que pensaba que los trabajadores realizaban las labores de una forma agradecida. Se preocupaba de sus necesidades, pues pensaba que si no pasaban hambre realizan sus labores con alegría.

Se mantenían graneros llenos, así como los almacenes con toda clase de productos; como pan, carne, pasteles, sandalias, aceite, así como vestidos.

➤ En Grecia.

La retribución en Grecia hace referencia a los trabajadores que abrieron tumbas reales, de tal manera que un trabajador recibía mensualmente un promedio de cuatro medidas que equivalían a: 380 litros de trigo, una medida y media de cebada, equivalente a un poco más de 140 litros.

De acuerdo a los periodos trabajados, estas remuneraciones, convertidas al patrón cobre, representaban un salario que variaba entre 7 y 28 debens. Además recibían de forma más variable e irregular entregas de pescado, legumbres, aceites, grasa, vestidos, agua, madera y vasijas.

➤ En Roma.

El salario en los orígenes de la antigua Roma, unos quinientos años antes de cristo, en aquella época la sal representaba un producto de tal importancia que motivo la construcción de un camino desde las salinas de Ostia hasta San Benedetto del Tronto en el Adriatico, cuyo nombre fue vía salaria. A los soldados romanos que vigilaban esa vía recibían parte de su pago en sal y a ese agregado se le llamaba Salarium.

Normalmente se dice que el salario es el dinero que recibe una persona por el desempeño de su trabajo, prestado a una entidad o empresa, en concepto de paga, regularmente de forma periódica.

De acuerdo a lo que se indica en el diccionario enciclopédico océano uno (1997) “Salario m. Según la definición clásica, precio del trabajo realizado por un obrero o empleado. Para Marx, precio de la fuerza de trabajo. En gral., remuneración, en dinero o en especie, por un trabajo o servicio” (p. 1442).

1.3.1 El Salario Mínimo.

La remuneración mínima, salario mínimo o sueldo mínimo, es la cantidad mínima de dinero que se le paga a un trabajador en un determinado país y a través de una ley establecida oficialmente, para un determinado período laboral (hora, día o mes), que los empleadores deben pagar a sus trabajadores por sus labores.

Generalmente se expresa en unidades monetarias por jornada de trabajo; y no se puede pagar menos de la cantidad establecida a un trabajador por cada hora de trabajo. Cada país suele establecer las normas legales que regulan el salario mínimo y los mecanismos para determinar periódicamente su monto, generalmente en forma anual.

El salario mínimo es susceptible al valor de la moneda y a la inflación debido a que durante las devaluaciones monetarias el trabajador pierde poder adquisitivo, lo mismo ocurre con los periodos inflacionarios. Para restablecer el mismo poder adquisitivo se dan los aumentos del salario mínimo.

La regulación del salario mínimo fue establecida por primera vez en Australia en el año de 1890, y fue producto de levantamientos obreros para recriminar y legalizar un salario mínimo a percibir por un trabajo realizado.

El salario mínimo debe garantizar al trabajador el acceso a la vivienda, artículos en la canasta básica de alimentos, así como la compra de vestuario, transporte y útiles escolares para sus hijos. El establecimiento de un salario mínimo sumado a la reducción de la jornada laboral a no más de 8 horas diarias debería permitir incrementar notablemente el nivel de vida de las familias de la clase trabajadora.

De acuerdo a lo que sugiere Ossorio (s.f.)

Aquel por debajo del cual el trabajador no cubriría sus necesidades ni las de su familia y por eso la ley exige que se retribuya al trabajador cuando menos con ese mínimo. Algunas legislaciones tratan de concretar más el concepto refiriéndose al salario vital mínimo, y aun cuando esa alusión a la vitalidad resulta bastante ambigua, porque no especifica cuáles sean las necesidades que ha de cubrir, debe entenderse que quiere comprender las alimenticias, las habitacionales, las sanitarias, las culturales y hasta las recreativas; es decir, todas las que permiten afrontar una existencia decorosa y digna aunque sea modesta. Ahora bien, como el costo de la vida no se mantiene permanente sino que presenta una escala rápidamente ascendente, no basta fijar un salario mínimo o un salario vital, porque, el que en determinado momento resulta suficiente, deja de serlo al cabo de poco tiempo, y por eso el salario, además de ser mínimo y vital, ha de ser móvil, en el sentido de que ha de ser objeto de periódicas revisiones (p. 867).

El salario mínimo trae consigo algunas consecuencias positivas, pero también otras negativas, en cuanto a efectos económicos se refiere:

En cuanto a las positivas se pueden mencionar:

- ✓ Se reduce el trabajo mal pagado, que puede verse como explotación laboral.
- ✓ Aumento de la productividad, ya que se fomenta la inversión en capital y formación, desincentivando el empleo de mucha mano de obra.

En cuanto a los efectos negativos se pueden mencionar:

- ✓ Aumento del desempleo.
- ✓ Salarios medios más bajos.
- ✓ Aumento del subempleo o de la economía informal.
- ✓ Aumento de los precios de los bienes y servicios básicos.

1.3.2 El Salario en Guatemala.

El primer antecedente administrativo laboral en Guatemala, tiene sus orígenes en el Decreto No. 46 de la Junta Revolucionaria de Gobierno, del 26 de diciembre de 1944, publicado el mismo día. Emitido para el mejor desempeño de los negocios de la administración pública, organizando el Poder Ejecutivo a través Secretarías de Estado. Entre las que se encuentra la Secretaría de Trabajo y Previsión Social.

En Guatemala el salario fue regulado a partir de la emisión del decreto 330 del Congreso de la República de fecha 8 de febrero de 1947, Código de Trabajo, con vigencia a partir del primero de mayo de 1947. A partir de esta normativa se establecen las distintas formas de salario, pero principalmente la fijación de un salario mínimo, que se da entre los sectores involucrados en la relación laboral y que son representados a través de organizaciones legalmente establecidas.

Dentro de estas organizaciones, el artículo 274 estableció la creación el Ministerio de Trabajo y Previsión Social, en donde se estableció la función de dirección, estudio y despacho de todos los asuntos relativos al trabajo y la previsión social.

Es así como se alcanzan consensos y se crean procedimientos e instancias para el efecto, originándose de esta forma el principio que inspira el derecho laboral.

Actualmente en Guatemala, el salario mínimo se encuentra regulado en la Constitución Política de la República, que hace mención a la fijación periódica del salario mínimo, de conformidad con la ley específica.

El Código de Trabajo, contenido en el Decreto 1441 de fecha 29 de abril de 1961 y sus reformas, en el título tercero, capítulo segundo, regula y desarrollo lo relativo al salario mínimo y su fijación. Además dicha normativa, en el título noveno, desarrolla la organización administrativa de trabajo, de la siguiente manera:

Capítulo primero: Ministerio de Trabajo y Previsión Social, que tiene a su cargo la dirección, estudio y despacho de todos los asuntos relativos a trabajo y a previsión social y debe vigilar por el desarrollo, mejoramiento y aplicación de todas las disposiciones legales referentes a estas materias, que no sean de competencia de los tribunales, principalmente las que tengan por objeto directo fijar y armonizar las relaciones entre patronos y trabajadores.

El Ministerio de Trabajo y Previsión Social cuenta con las siguientes dependencias, en el desarrollo de sus labores, siendo estas:

- a) Dirección General de Trabajo.
- b) Inspección General de Trabajo.
- c) Comisión Nacional del Salario.
- d) Otras que dictamine el reglamento que dicte el Organismo Ejecutivo.

1.4 Los Hoteles y Restaurantes.

Chandler (s.f.) “Los hoteles y restaurantes se agrupan en la industria conocida como la industria de la hospitalidad. Hospitalidad proviene de la palabra francesa "hospicio", es decir, cuidar de aquellos que viajan y proveer un sitio para aquellos que estén cansados. La historia de esta industria se remonta a la época de los proveedores de hostelería, los cuales han existido tan temprano como el año 40 d.C. La hospitalidad ha cambiado dramáticamente a través de los años, en respuesta a influencias, como las guerras, las fluctuaciones económicas y los cambios sociales.

El registro más antiguo de la industria de la hospitalidad se encuentra con los romanos. Los romanos viajaban por cuestiones de negocios y fueron los primeros en viajar también por placer. Una vez que el Imperio Romano cayó, gran parte de la industria de la hospitalidad se redujo a las órdenes religiosas como los monasterios, que daban la bienvenida a los viajeros. Con el uso creciente de la diligencia, los viajeros ingleses se alojaban en hoteles que en realidad eran casas privadas que proporcionaban una habitación y comida” (párr. 1, 2.)

Con el aumento y la facilidad de los viajes, el siglo XX trajo muchos cambios y avances en la industria de la hospitalidad. Los hoteles han experimentaron un crecimiento debido al turismo masivo, los salarios más altos y la longevidad de las personas que les permiten disfrutar de sus años de jubilación. Aunque el sector de la hospitalidad ha experimentado períodos de crisis, como en 1991 por la Guerra del Golfo y en 2001 debido al 11/09, la industria sigue siendo fuerte.

En cuanto a los restaurantes, algunos testimonios históricos y arqueológicos, confirman que las tabernas existían ya en el año 1700 a.C. Se han encontrado pruebas de la existencia de un comedor público en Egipto en 512 a.C. que presentaba un menú limitado, ya que únicamente servía un plato preparado con cereales, aves salvajes y cebolla.

No obstante, los egipcios utilizaban una amplia selección de alimentos para cocinar; guisantes, lentejas, alcachofas, lechuga, rábanos, cebollas, ajos, puerros, grasas, carne, miel, dátiles y productos lácteos como; quesos, leche y mantequilla.

1.4.1 Naturaleza de los Hoteles.

El negocio de un hotel consiste en otorgar servicios de alojamiento a sus huéspedes, y servicios adicionales como restaurante, piscina, salones privados, que requieren durante su estancia.

Una posible definición del sector hotelero de acuerdo a lo que indica Soler (1999) podría ser “el sector hotelero comprende todos aquellos establecimientos que se dedican profesional y habitualmente a proporcionar alojamiento a las personas, mediante precio, con o sin servicio de carácter complementario”. (p. 1)

Villena (2003) “La hotelería es el conjunto de todos aquellos establecimientos comerciales que, de forma profesional y habitual, prestan servicios de hospedaje y restaurantes, ya sea habitaciones o apartamentos con o sin otros servicios complementarios y de acuerdo con las especificaciones que según su localización, determine la legislación vigente en cada país” (p. 11).

Los hoteles son empresas que se clasifican en cinco categorías, que se identifican con estrellas doradas con el símbolo H. De acuerdo a la categoría, así será el número de estrellas.

La actividad de la industria hotelera, Musa y Sanchis (1993) “se diferencian de las actividades de otras organizaciones industriales y comerciales por la distinta naturaleza de los servicios y negocios que ejercen, puesto que existe una actividad principal “la venta del alojamiento” o de las habitaciones, distinta a las otras actividades, las cuales varían según el tamaño físico del hotel, los clientes del mismo, los servicios ofrecidos, la temporada, etc.” (p. 49).

1.4.2 Las Gratificaciones en los Hoteles.

Las gratificaciones en los hoteles es un gesto cultural y social, es decir, varía de un país a otro. En el servicio de hotel son varias las personas que intervienen; y dependiendo de su nivel, sus comodidades y su glamour, así es la cantidad de personas que atienden el servicio. Cuando los hoteles son de gran prestigio, suelen tener:

- ✓ Valet parking, que son los encargados de traer el vehículo de los huéspedes del hotel hasta la puerta del mismo.

- ✓ Las camareras, que son las encargadas de la limpieza de habitaciones.
- ✓ Los botones, que son los encargados de subir el equipaje a las habitaciones.
- ✓ Las lavanderas, que son quienes lavan la ropa de los huéspedes.

La propina en el hotel es una cantidad de dinero que se entrega por la satisfacción de un servicio bien recibido. En ese sentido la propina no debe de ser una donación caritativa ni altruista por lastima o pena, no es una limosna, no debe de darse solo por quedar bien o por cortesía.

En los hoteles las propinas son para quienes las reciben en forma directa, en este sentido a los botones se acostumbra otorgarles una suma por cada maleta que ayude a transportar; al valet parking, las camareras y las lavanderas, el huésped considerara el monto a otorgarles. En ninguno de los casos por el servicio que se recibe se está en la obligación de dar una propina.

El único caso en el que el huésped paga la propina, se puede decir en forma obligatoria, es cuando solicita el servicio de alimentos a la habitación y la gratificación está considerado e incluido en la factura.

En entrevista realizada a una de gerente de una de estas compañías, indica que quienes tienen más oportunidad de recibir estas propinas en forma directa del cliente son los valet parking y las camareras.

1.4.3 Las Gratificaciones en los Restaurantes.

Los restaurantes son el lugar donde las personas se reúnen y tienen el placer de degustar de lo mejor del arte culinario, ya sea por negocios o simplemente por distracción.

La propina en los restaurantes es una gratificación que se otorga en forma voluntaria por la satisfacción de un buen servicio recibido. Siendo así, no es procedente que se fije sobre el precio convenido por algún servicio.

Estas gratificaciones varían de país en país, en algunos es voluntaria y en otras obligatorias. En Guatemala en algunos restaurantes ha dejado de ser opcional y prácticamente se ha convertido en obligatoria; sin embargo, eso no significa que se adopten esas costumbres y que sea de esa forma, esto debido a que cada país tiene sus costumbres, su cultura, el nivel económico de sus habitantes es diferente, etc.

Los restaurantes que lo imponen de forma obligatoria cobran un porcentaje que oscila entre un 10% y 15% del valor de lo consumido y lo cargan directamente en la factura. Este porcentaje no se encuentra legislado y resulta oneroso para el consumidor.

1.4.4 Historia de los Hoteles en Guatemala.

La historia de la industria hotelera en Guatemala inicia hacia el año de 1882, INGUAT (1996) cuando “el Gran Hotel San Carlos inicia sus actividades en la ciudad de Guatemala fundado por el Guatemalteco Enrique Rittscher” (p. 15). “En 1883, surge el Hotel Modelo en Quetzaltenango. Posteriormente, en 1920, Don Salvador Herrera construye el Hotel Palace, situado en la ciudad de Guatemala” (p. 28, 29).

“En 1928 y 1929, se fundó el Comité Nacional del Turismo, constituido por personas de la iniciativa privada, dando origen así al turismo moderno en Guatemala” (p. 15).

“En 1935 con la llegada a Guatemala del grupo más grande de turistas en ese entonces, que sobrepaso los 400 visitantes traídos por el barco manolo, nacen varios hoteles: la pensión Bonifaz en Quetzaltenango, el señor James Clark inaugura en 1936 el Hotel Maya Inn en Chichicastenango, en 1938 se funda el Hotel Casa Contenta en Panajachel y en 1942 surge el hotel Pan American –antes Hotel Astoria- en la ciudad de Guatemala” (p. 15).

Según el Acuerdo Gubernativo 1144-83, Reglamento para establecimientos de hospedaje, los hoteles se clasifican en categorías, siendo estas de 1 a 5 estrellas.

1.4.5 Historia de los Restaurantes en Guatemala.

Dentro de los primeros restaurantes, es decir, los de antaño que forman parte de la historia de Guatemala y por los que han pasado personalidades como políticos, artistas y uno que otro personaje relevante, se encuentran los siguientes:

Cifuentes (2009) Bar - Restaurante El Portal, probablemente el más famoso y antiguo del Centro Histórico, ubicado en el Pasaje Rubio zona 1 Portal del Comercio, mismo lugar en donde fue fundado el 1 de diciembre de 1932 por Marco Antonio Chávez, abuelo de los actuales administradores.

En sus mesas han desfilado personajes importantes como Ernesto el Che Guevara, varios expresidentes, Miguel Ángel Asturias, entre otros. También ha sido testigo de numerosos reportajes, filmaciones de películas y cortometrajes. Es también muy famoso por sus llamadas “chibolas” de cerveza mixta, cerveza oscura y clara.

Bar El Granada, se encuentra ubicado entre la 4ª y 5ª avenida de la zona 1, desde su fundación en el año de 1963. Este bar fue visitado por algunos ex presidentes como Vinicio Cerezo, Julio Cesar Méndez Montenegro, Mario Méndez Montenegro, Ramiro de León, entre otros. Cuenta la historia que este lugar nunca ha cerrado a pesar de las dificultades del terremoto de 1976 y otros acontecimientos que forman parte de la historia del país.

Enrique (2013) Bar Tuztepito, actualmente ubicado en 6ª calle entre 3ª y 4ª avenida de la zona 1, fundado en el año de 1968. Cuenta con una decoración impecable, en donde se cuida que no pierda lo antaño, el sabor a lo viejo; cuenta con fotografías sacadas del libro, “La calle donde tú vives” del ya recordado Héctor Gaitán.

Restaurante Fu lu Sho, ubicado en la zona 1 de la ciudad de Guatemala, abre sus puertas el 15 de marzo de 1956, bajo la supervisión de Victoriano Chang Sam. Es reconocido como uno de los restaurantes con más abolengo en Guatemala, cuya decoración y platillos son de origen oriental. En el pasado ha recibido a artistas famosos de la talla de Armando Manzanero, y personajes como Mini Mini.

Katok (s.f) KATOK en idioma Kaqchikel significa “ENTRA”, lo que también se traduce en “BIENVENIDO”. La marca Katok fue fundado en el año de 1961, con el primer restaurante ubicado en el kilómetro 87 carretera interamericana, Tecpán Guatemala, Chimaltenango. En 1990 fue fundada la granja Katok de cerdos especializados en la producción de carne magra, con el fin de garantizar la calidad de los asados en el restaurante y a la vez darle un valor agregado mediante nuestros embutidos; en 1995 fue creado el cerdito a la barbacoa, con tal de ofrecer un platillo distintivo, esto evoluciono con Catering³ Katok, ofreciendo no solo un platillo si no también una experiencia. En el año 2003 se creó el área de salsas y mermeladas para darle el toque mágico a nuestros platillos de carne 100% proteínicos.

³ Catering. Servicio que supone la atención y la oferta de un variado conjunto de alimentos en situaciones excepcionales como suelen ser los eventos. Si bien esta palabra no es perteneciente al idioma español, se encuentra hoy en día aceptada al menos en el lenguaje informal y es de uso común.

En la actualidad, entre los principales restaurantes en Guatemala se encuentran, el Rincón del Steak, Donde Joselito, Hacienda Real, Donde Mikel, The Market, Del Griego.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 La Gratificación

2.1.1 Concepto de Gratificación

Según el Diccionario Enciclopédico Vox 1. © 2009 gratificación es: “f. Recompensa pecuniaria eventual o remuneración fija de un servicio aparte del sueldo. Entre funcionarios, remuneración fija o eventual distinta del sueldo”.

Nótese la palabra eventual en el acápite superior, mismo que la Real Academia Española define como algo que no es fijo ni regular, sino sujeto a las circunstancias.

Cuando hablamos de propinas, es evidente que éste no es un ingreso permanente, sino un ingreso que se percibe cuando se considere pertinente.

2.1.2 Definición Legal de Gratificación (propina)

Según lo que indica Ortega (2009)

“Una obligación es un vínculo jurídico entre el obligado y la persona beneficiaria de la obligación, el derecho de exigir de otra persona una prestación, de ahí el uso indistinto de obligatio y debitum. La palabra latina obligatio proviene de la preposición acusativa ob y del verbo transitivo ligare, ligo, ligatum, que significa atar, amarrar, sujetar. La etimología de la palabra coincide ampliamente con el concepto antiguo de la obligación romana que entrañaba una atadura de la persona del deudor, un sometimiento personal al poder -manus- del acreedor. Obligación es el vínculo jurídico en virtud del cual una persona, sujeto activo o acreedor, tiene derecho a constreñir a otra, el sujeto pasivo o deudor, al cumplimiento de una determinada prestación, la que puede consistir en un dare, un facere (o non facere) o en un praestare. Los Jurisconsultos romanos se valieron de la palabra obligatio para designar tanto el crédito como la deuda (Derecho Civil panameño. Teoría general de la obligación. Relación obligatoria)” (p. 23).

Si se analiza lo expuesto, en aplicación a la propina como gratificación, se tiene la certeza que está, no puede ser obligatoria, ya que no existe un vínculo jurídico, entre quien lo proporciona y quién es el beneficiario de la misma. Es decir, no existe la bilateralidad de norma jurídica y por lo tanto, no existe un derecho a reclamar su cumplimiento.

2.1.3 Clases de Gratificaciones desde la Perspectiva Legal

Es necesario hacer énfasis que por no haber una norma jurídica que regule la figura de la gratificación en concepto de propina, esta es definida como una recompensa pecuniaria o premio en dinero que se otorga en forma espontánea y voluntaria; es decir, por un tercero que en este caso se refiere al cliente, fuera de la relación laboral entre el empleador y empleado; no establecida en un contrato de trabajo.

2.1.4 Clases de Gratificaciones desde la Perspectiva General

a. Gratificaciones ordinarias: Son aquellas que se pudieron haber originado en forma espontánea, pero debido a su continuidad han adquirido el carácter de obligatorias.

Si bien es cierto que las gratificaciones ordinarias no están establecidas legalmente, tanto las entidades públicas como las iniciativas privadas las reconocen como obligatorias al haberse otorgado por el mismo motivo que las generó, durante dos (2) años consecutivos.

b. Gratificaciones extraordinarias: Son las que tiene propiamente carácter de gratificación (liberalidad), es decir, no son obligatorias.

c. Gratificaciones voluntarias: Constituye una concesión que el empleador da al trabajador como un incentivo para mantener la armonía en la relación laboral, otorgándola por distintos motivos y en diversos períodos, es decir, aislada, no permanente.

d. Gratificaciones contractuales: Generalmente son establecidas en Reglamento Interno o Pacto Colectivo de Condiciones de Trabajo, por lo que, pueden constituir un hecho reiterado "*inveterata consuetudo*", por ende un derecho adquirido por el trabajador.

Cabanellas (1988) afirma: "Las únicas gratificaciones que no forman parte del salario serían las abonadas ocasionalmente y por mera liberalidad, por el patrono al trabajador. Las mismas los son a título gracioso, y no por razón del contrato de trabajo (...) (p. 282).

2.1.5 Gratificación como Recargo en el Servicio

Briceño (s.f.) cita a Ernesto Krotoschin, que expone: "El llamado recargo por servicio con carácter obligatorio y fijo, tiene naturaleza distinta que la propina común que es voluntaria y aleatoria porque

este es un porcentaje fijo, calculado sobre el monto de las facturas, cuyo importe corresponde al empleador cobrarlo a los clientes, utilizando alguno de los sistemas para la repartición” (p. 393).

La propina obligatoria, se convierte así en imposición imperativa, sea bueno o deficiente el servicio, haya habido o no celo o cortesía por parte del servidor.

La propina como recargo por servicio, que constituye un porcentaje fijo y por ende obligatorio, desvirtúa el carácter de donación, agasajo, voluntad, regalo que se le atribuye a esta institución, esta costumbre la convierte en una forma de generar ingresos económicos mayores del salario que obtiene el trabajador para su propio beneficio; lo cual contribuye y estimula a este en la forma del servicio que presta al cliente.

La propina obligatoria favorece y abarca su distribución a todo el personal del establecimiento, incluso al no relacionado con el servicio recibido, aunque este no lo preste, se le conoce como recargo por servicio, es una forma de imponer la propina en el momento de contratar un servicio de alimentos para algún evento social que da motivo a una recepción, obligándose el cliente a pagarlo, desvirtuando en esta forma su naturaleza, ya que representa un porcentaje fijado para tal evento sin que antes se halla cumplido la prestación del servicio en forma eficiente.

Además se deduce que la propina considerada como un recargo en el servicio, no debería denominársele propina porque cuando esta se convierte en obligatoria, pierde el sentido de regalo; aunque se haga con la finalidad de contribuir a un ingreso superior para el trabajador, y de la misma función se deduce que esta práctica va en detrimento propio y de la empresa; porque no se preocupan por brindar un servicio con cortesía, dedicación y eficacia.

2.1.6 Categoría de las Gratificaciones

La gratificación en su más amplio sentido, representa una recompensa a un buen servicio personal, en este sentido la propina presenta dos categorías según Córdova (2011), siendo las siguientes:

- 1) “El que recibe un trabajador por cuenta propia, y
- 2) El que recibe un trabajador por cuenta ajena” (párr. 1).

Como ejemplo de la primera modalidad, puede ser aquella que constituye una donación eventual, como la que se le ofrece al taxista que es dueño del coche. Es un gesto que no pasa de la fugaz complacencia o insatisfacción de quien la recibe.

La segunda modalidad, suscita un interés de los laboristas, en algunas ocasiones algunos le dedican capítulos enteros a su discusión, algunos otros cuestionan su importancia y su razón de ser como institución en el Derecho Laboral

Según Córdova (2011)

“A la propina se le prestó mayor atención en los inicios de nuestro derecho cuando André Voirin escribió en 1929 su estudio jurídico clásico y Gallart Folch (1938) la estudió en España. Unos años más tarde comenzó a operarse una reacción adversa a su aceptación. En Argentina, por ejemplo, se dictó en 1945 un famoso laudo que proscribió la propina por ser una forma irregular de pago que impide que el trabajador cuente con recursos fijos y exigibles. Unos años más tarde Cabanellas (1968) la calificó como práctica generada por la coacción social, Krotoschin (1971) la estimaba un sustituto anacrónico del salario y Alburquerque (1985) advierte que su pago se hace compulsado por un uso social. Quedó no obstante amplio margen para el debate pues Mario de la Cueva (1978) le reconoció su carácter de práctica universal y Sussekintd (1981) la consideró práctica universalmente consagrada.

Una cosa es, sin embargo, reconocer que existe y admitir que está regulada por algunos códigos y leyes, y otra es rodearla de atributos que no debieran corresponderle. La propina es a mi juicio la intrusa del Derecho del Trabajo, o al menos una práctica que ubicada en los confines del campo laboral, no se compadece con las notas que tipifican al Derecho del Trabajo.

En su origen y por su índole se trata de una acción ajena a la relación o contrato de trabajo, una acción que nace al calor de la generosidad del que la otorga, sin la previa existencia de vínculo jurídico alguno entre el que la da y el que la recibe. No se ocasiona por la acción directa del empleador o del trabajador, sino por el gesto de un tercer personaje -el consumidor, usuario o cliente- que en principio no tiene interés alguno en afectar las condiciones de trabajo del empleado, ni el margen de ganancias del empleador.

Su incorporación a la normativa laboral, rompe con el carácter bilateral de la relación individual de trabajo y repercute en el tripartismo potencial de las relaciones colectivas, al debilitar la posición de crédito del trabajador y sobre todo al restarle peso a sus demandas de aumento salarial. Invocando el mayor o menor valor monetario que representa la propina, el empleador puede resistir peticiones de aumento e incluso en muchos establecimientos investigados para efectos de este ensayo, llegar a pagar un salario promedio inferior al mínimo o tan

escandalosamente bajo, que reduce a fútil la contraprestación a cargo del empleador” (párr. 2, 3, 4, 5).

El empleado de la industria de los hoteles y restaurantes, donde prevalece la propina, es un trabajador como cualquier otro, y debiera gozar de los mismos derechos que se otorgan a los demás trabajadores, incluyendo la percepción de un salario justo, no aleatorio ni insuficiente. Ni el carácter del servicio que se presta, ni la peculiaridad de las horas de trabajo (efectuadas a veces en dos sesiones), justifican en modo alguno que se menoscabe su derecho o se demerite su ocupación.

Desde el punto de vista de la relación laboral, la propina deforma por una parte principios básicos del salario como son su certeza, suficiencia y en cierto modo su intangibilidad. Y por la otra altera, la causa del principio protector del trabajador, que no proviene en este caso del Estado ni del patrono, sino de un extraño a la relación de trabajo. Y por último plantea dificultades de cómputo con respecto a la verificación del pago del salario mínimo.

2.2 Sistema Tributario

Es preciso indicar que un sistema tributario es la organización legal, administrativa y técnica que crea el Estado con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario. Los tributos son obligaciones en dinero impuestas unilateralmente y exigidas por la administración pública a partir de una ley, cuyo importe se destina a solventar el gasto público. Por lo tanto, es una prestación patrimonial de carácter público que se exige a los particulares.

Un sistema tributario desde el punto de vista normativo Sun (s.f.) “es un conjunto ordenado, racional y coherente de principios, normas legales e instituciones que establecen los tributos de un país que están destinados a proveer los recursos necesarios para que el Estado cumpla con sus funciones” (p. 3). Además Irías (2002) indica es “Conjunto de instituciones tributarias y tributos que forman, coordinadamente, el ordenamiento vigente de un país en un momento dado. El sistema tributario sirve, además de para recaudar ingresos públicos, como instrumento de política económica general y para intentar conseguir una mejor distribución de la renta nacional. Debe estar basado en los principios tributarios constitucionales de cada país. Se compone de impuestos, contribuciones y tasas” (p. 90).

Entre los requisitos que debe cumplir un sistema tributario, se encuentran los siguientes aspectos:

- I. El aspecto fiscal, el cual debe garantizar la recaudación, necesario para el funcionamiento del sistema, a través de requerimientos de suficiencia, formas de fiscalización y registros eficientes.
- II. El aspecto económico que conlleva que el sistema debe de ser no solo flexible sino funcional, orientado a la promoción económica y a la adaptación de los ciclos económicos.
- III. El aspecto social, que se refiere a que debe de estar distribuido equitativamente en la población, de acuerdo a la capacidad contributiva de los habitantes, es decir, acorde con la justicia social; y
- IV. El aspecto administrativo, en el sentido que la recaudación debe de ser simple y de fácil determinación y pago por parte del contribuyente.

2.2.1 Objetivos del Sistema Tributario

Un sistema tributario debe estar diseñado para permitir alcanzar los objetivos en cuanto a lograr un rendimiento fiscal adecuado, para proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público. Esta característica es conocida como la suficiencia del sistema tributario y depende del

conjunto de impuestos que se aplican, el nivel y estructura de las tasas, así como la eficiencia de la Administración Tributaria.

El problema de la suficiencia de la recaudación tributaria está plenamente vigente, puesto que los recursos no tributarios, tales como el endeudamiento público, están presentes, lo que significa que en la medida que el gasto público no se reduzca, los ingresos tributarios seguirán siendo insuficientes.

2.2.2 Principios del Sistema Tributario

Los principios del sistema tributario, son preceptos así como directrices u orientaciones fundamentales. Estos principios han sido objeto de recopilaciones de varios expertos, entre ellos se pueden mencionar:

- ✓ Principios fundamentales. Son ideales político-tributarios cuya justificación se encuentra en los objetivos y finalidades sociales, de carácter general a los que la estructura tributaria del sistema fiscal pretende supeditarse.
- ✓ Principio de suficiencia. La cantidad de recursos, obtenido por el cuadro impositivo del sistema fiscal, ha de permitir el normal desenvolvimiento de las actividades de éste. El monto total de ingresos públicos deben tener como origen todas las categorías económicas de la realidad social posibles.
- ✓ Principio de flexibilidad. Exige que el sistema fiscal, tenga mecanismos de exacción tributaria, que permitan la máxima adecuación entre el ritmo de obtención de los ingresos públicos y la dinámica de la actividad económica del sistema.
- ✓ Principio de equidad. Este se divide en equidad horizontal, que se refiere a dar igual tratamiento a los iguales; y equidad vertical, que se refiere a tratar de forma desigual a los desiguales, ajustando esta desigualdad de trato a las desigualdades realmente existentes.
- ✓ Principio de neutralidad. El cuadro de exacciones tributarias del sistema fiscal, debe hacer mínimas las interferencias y distorsiones relativas a las decisiones individuales que se refieran a la producción y el consumo.

- ✓ Principio de gestión eficiente. Son postulados normativos, su función es orientar la composición y el funcionamiento de la estructura tributaria.
- ✓ Principio de congruencia. Que la combinación de modalidades impositivas elegida, constituya homogeneidad en cuanto a los objetivos.
- ✓ Principio de transparencia. Las normas de carácter tributario, han de elaborarse de manera que excluyan al máximo las dudas de los contribuyentes y administradores.
- ✓ Principio de practicabilidad. Las modalidades impositivas se tienen que articular de modo que sean fácilmente comprensibles por el contribuyente.
- ✓ Principio de Continuidad. Las disposiciones contenidas en las normas legales de carácter tributario, deben perdurar razonablemente a lo largo del tiempo.
- ✓ Principio de Economicidad. Indica que los gastos vinculados a la aplicación, recaudación y control de las exacciones tributarias sean los mínimos posibles”.

2.2.3 Componentes del Sistema Tributario

Un sistema tributario está integrado de los siguientes componentes:

- ✓ Política Fiscal: Son los lineamientos que orientan, dirigen y fundamentan el sistema tributario.
- ✓ Normas Tributarias: Está constituido por los dispositivos legales, por medio de los cuales se implementa el sistema.
- ✓ Administración Tributaria: Constituida por los órganos del estado, encargados de la aplicación del sistema tributario, encargada de la recaudación de los tributos o impuestos.

2.2.4 Relación Jurídico-Tributaria

De acuerdo a lo que indica De la Garza (2001) “Esta relación tiene como contenido directo o indirecto del cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales” (p. 451), de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. Esta relación presenta un vínculo jurídico entre dos personas, un (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, la otra (deudor) que tiene la obligación de deber efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar y en una forma muy amplia se les llama relaciones jurídicas fiscales y, en una forma más restringida, relaciones Jurídicas Tributarias.

Derivado de lo anterior, se considera en esta relación como sujeto activo al Estado y pasivo al contribuyente. Las relaciones serán fiscales o tributarias según estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria.

Es así como nace la obligación tributaria, que es definida como Margáin (1985), “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor llamado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria, excepcionalmente en especie” (p. 252).

Una de las formas de clasificar a las relaciones; jurídico tributaria es en tres grupos:

a) Las que tienen una naturaleza sustantiva y se caracteriza por un dar, comúnmente una prestación en dinero y excepcionalmente algo en especie:

- ✓ Relaciones tributarias que tienen como contenido el pago de un tributo.
- ✓ Relaciones por el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.
- ✓ Relaciones cuyo contenido es garantizar una prestación tributaria o fiscal.

b) Las que tienen una naturaleza formal; es decir, de hacer, no hacer o tolerar:

- ✓ Proporcionar un informe o declaración (hacer).
- ✓ La abstención (no hacer).
- ✓ Una visita de inspección (tolerar).

c) Las que se generan entre los mismos contribuyentes o administrados.

Según Oropeza (2004) “Se podría decir que son aquellas que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los que no lo son:

- ✓ Relaciones que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los responsables solidarios.
- ✓ Relaciones que se establecen entre el sujeto pasivo principal y un tercero a quien se traslada el impuesto cuando está establecido en la ley.
- ✓ La relación jurídica tributaria se ha visto envuelta en grandes debates respecto a su contenido” (p. 22, 23).

Giannini (1957) es el más fuerte expositor de la teoría de que Relación Jurídica Tributaria es de carácter complejo, según su punto de vista, “porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso” (p. 28).

2.2.5 Elementos Constitutivos de la Relación Jurídico-Tributaria

Los elementos que constituyen la base fundamental y sin ellos no podría tener existencia la relación jurídica tributaria, son las siguientes:

- ✓ **Personal.** Monterroso (2009) “El elemento personal de la relación jurídico-tributario se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo” (p. 132).

El sujeto activo, es cualquier institución de Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semi-autónoma, que este facultado por ley para cobrar tributos.

El sujeto pasivo, es la persona individual o jurídica, sometida al poder tributario, que resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y es normalmente denominado contribuyente.

- ✓ **Hecho generador o hecho imponible.** A este elemento en la doctrina se le conoce de distintas formas, entre ellos; hecho imponible, hecho impositivo, hecho hipotético, hipótesis de incidencia, hecho gravable, hecho gravado, presupuesto de hecho. Se le puede definir como, Chicas (2006) “El hecho imponible o hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo” (p. 113). Derivado de lo anterior, se puede indicar que el hecho generador es el supuesto contenido en ley, que al confirmarlo el sujeto pasivo en el tiempo y lugar previsto dan origen a la obligación tributaria.

Según (Decreto del Congreso de la Republica 6-91, art. 31) “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la Ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. De lo expuesto se deduce que el hecho

generador ocurre y por lo tanto produce efectos, en los casos en el que el presupuesto legal éste constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesario para que produzca los efectos que normalmente le corresponden y 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, conforme al derecho que le es aplicable.

- ✓ **Objeto Impositivo.** Varios tratadistas lo conceptualizan como, aquellos actos humanos, cosas materiales o inmateriales gravados con un impuesto, tales como: la renta, el patrimonio, los actos formales o el consumo, que son gravados con impuestos como; Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Único Sobre Inmuebles e Impuesto al Valor Agregado. Cabe mencionar que los objetos impositivos pueden variar de país en país, de acuerdo a los criterios de los legisladores.

- ✓ **Cuantitativo.** Este elemento se refiere a cantidades de dinero a pagar con relación a la base imponible o bien a porcentajes preestablecidos en las leyes tributarias que se aplican a la base imponible. Es decir, sirve para determinar la cantidad que se debe de pagar de impuesto. Cabe indicar que estos porcentajes, no son arbitrarios, ya que deben ser regulados de acuerdo con principios de capacidad de pago y el de justicia y equidad.

- ✓ **Base Impositiva.** Monterroso (2009) “Llamada también base imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible” (p. 146). La base imponible es aquella magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por ley para cada caso. Es importante indicar que también es conocida como base impositiva o renta imponible. Derivado de lo anterior, se puede indicar que la base impositiva es la cuantificación o valoración, sobre la cual recae o se aplica el porcentaje que corresponde para determinar el monto del impuesto a pagar.

2.3 Marco Legal del Sistema Tributario en Guatemala

De acuerdo a lo que se indica en (Const., 1985, art. 1) “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común”. Lo anteriormente indicado, se traduce en la obligación que el Estado de Guatemala tiene en brindarle servicios públicos básicos a sus habitantes, entre los que se encuentran; seguridad, salud, educación, vivienda, administración de justicia. Servicios que podrán prestarse si se cuenta con los recursos económicos necesarios para realizarlos.

Para poder alcanzar lo anteriormente indicado, el Estado debe de contar con un Sistema Tributario que mantenga un vínculo coherente entre la identificación, orientación y consistencia en el desarrollo de su estructura tributaria y los fines esperados por el sistema impositivo, con la funcionalidad económica, política y social de país.

De acuerdo a lo que indica Hernández (2002) “El Sistema Tributario en Guatemala, es el encargado de Recaudar, Fiscalizar y Administrar los ingresos provenientes de los tributos al plasmarlo en el Presupuesto General de la Nación, esto porque a manera que la administración sea más eficiente y transparente a través del gasto, los altos índices de pobreza que prevalecen en nuestro país suelen ser reflejo de la incapacidad del Estado y la Sociedad para enfrentar de manera decidida y concertada las grandes carencias del país. Otro reflejo de esta incapacidad es la baja productividad de la mano de obra, que hace valer la realidad de nuestro mercado laboral” (p. 20).

En la última década Guatemala ha mantenido la estabilidad macroeconómica a pesar de no haberse resuelto de manera definitiva el problema fiscal. Una situación que podría resultar engañosa, es que el país ha sido capaz de acomodar situaciones negativas en términos de intercambio, crisis financieras y un limitado crecimiento económico. Lo cual podría hacer pensar que tal ajuste no es necesario, o bien, no es urgente. Nada más lejano de la realidad, los principales desafíos en materia social requieren que el gobierno disponga de mayores recursos para su atención.

Para que las propuestas en materia social, infraestructura y desarrollo económico sean sostenibles y creíbles hacen falta recursos tributarios que hoy no existen. Un ejemplo de esto es el crecimiento de la deuda pública (el endeudamiento interno y externo se ha multiplicado 4.3 veces desde la firma de los Acuerdos de Paz). Bajo las condiciones de crecimiento económico actuales y la

tendencia de crecimiento del gasto público, tarde o temprano será necesario un ajuste del lado del gasto o del lado de los ingresos.

En los últimos años las finanzas públicas de Guatemala, ha sufrido un persistente déficit presupuestal que ha llevado a una dependencia creciente en el endeudamiento interno y externo. Esto es un reflejo de la falta de planificación fiscal a largo plazo y las presiones (políticas y económicas) por mantener un nivel de gasto por encima de la recaudación tributaria. Un comportamiento que se vincula a los Acuerdos de Paz y los compromisos de gasto derivados del mismo. De aquí se deriva el compromiso de incrementar la carga tributaria en un 50% respecto de los niveles históricos del 8% del PIB (de aquí el famoso 12% del PIB).

2.3.1 Elementos del Sistema Tributario en Guatemala

Dentro de los elementos importantes del sistema tributario se encuentran; la política tributaria, la legislación tributaria, la administración tributaria; y la población y cultura tributaria.

2.3.1.1 Política Tributaria

La política tributaria se centra en las directrices, orientaciones, criterios y lineamientos, los cuales son establecidos para determinar la carga impositiva directa e indirecta con la que contribuirá la población para financiar la actividad financiera del Estado. La política tributaria se basa en el principio de que los impuestos deben de ser normados con arreglo a la capacidad de pago de cada ciudadano.

La política tributaria determina:

- ✓ Que tributos (el Hecho generador u objeto).
- ✓ Quien paga (el sujeto pasivo).
- ✓ Cuanto se paga (Tipo impositivo), y
- ✓ Como se paga (Base imponible).

La base, el objeto y el sujeto de la tributación tienen un impacto directo en la forma de estructurar el proceso de ejecución de la ley.

2.3.1.2 Legislación Tributaria

Comprende el marco legal que regula todo lo relacionado con el sistema tributario, derivado de lo dispuesto en la política tributaria. Es decir, el conjunto de normas coherentes que relacionan los objetivos deseados en la política fiscal y el sistema tributario. Este elemento crea un vínculo legal entre el fisco y los contribuyentes, y que se consolida a través de una cultura tributaria.

Las normas tributarias y básicamente las leyes, son la manifestación del poder tributario del Estado emitidas por el órgano que especialmente confía la Constitución de la República de Guatemala, la tarea de desarrollar la actividad legislativa. En ese sentido, es el Organismo Legislativo, o sea, al Congreso de la República de Guatemala la admisión, discusión y aprobación de las leyes del país.

La normativa del país, atiende al orden jerárquico siguiente: En primer lugar, la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes constitucionales, entre ellas, la Ley de Emisión del Pensamiento, Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad. En segundo lugar, las leyes ordinarias o decretos y convenios o tratados internacionales, como por ejemplo el Código Tributario, Código de Comercio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto de Solidaridad. Y en tercer lugar, los reglamentos y otras disposiciones, como por ejemplo, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en otras disposiciones, el Acuerdo Gubernativo No. 46-2011, relacionado con Exoneración Parcial de Multas y Recargos

2.3.1.3 Administración Tributaria

Consiste en la acción o la labor de aplicar la legislación y gestionar los elementos del sistema tributario de un Estado. También se refiere a la institución estatal responsable de dicha acción y que tiene dentro de sus funciones:

- ✓ Interpretar y aplicar las normativas tributarias.
- ✓ Controlar el incumplimiento tributario.
- ✓ Normar los procesos y sistemas, para recaudar, gestionar, fiscalizar y promover la acción judicial.
- ✓ Informar a los contribuyentes y fomentar la cultura tributaria.

Entre otros factores, son importantes para el buen funcionamiento de una Administración Tributaria, las siguientes:

- ✓ Debe de estar al margen de influencias políticas en las actividades diarias.

- ✓ Debe de contar con elementos bien remunerados para evitar la corrupción, y no permitirles que tengan clientes privados. Debe de ser una organización estable integra y ajena a la corrupción.
- ✓ Debe de cuidar la confidencialidad de la información bajo su manejo, de conformidad con la Constitución Política y el Código Tributario.

➤ **Superintendencia de Administración Tributaria**

✓ **Antecedentes:**

El Gobierno de Guatemala, a través del Ministerio de Finanzas Publicas, inicio a principios de 1997 una serie de acciones orientadas a transformar y fortalecer el Sistema Tributario del País. Dentro de dichas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-, con la finalidad de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

La creación y puesta en operación del proyecto de la Superintendencia de Administración Tributaria inicio en Septiembre de 1997, con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo; cuyo objetivo principal consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, a través del Decreto Número 1-98, el cual entro en vigencia el 21 de febrero de 1998. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución tiene autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Una de las primeras acciones para el inicio de operaciones de la Institución, fue la selección de su Directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo 252-98. Este Directorio está conformado de la siguiente manera:

- ✓ El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- ✓ Cuatro directores titulares y cuatro suplentes.

- ✓ El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

➤ **Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El objeto principal de la SAT es ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

✓ **Principales Funciones Institucionales**

Entre las principales funciones institucionales de la SAT, se encuentran: ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que recaudan las Municipalidades. Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la ley; cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias, facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva, y promover la cultura y moral tributaria en el país.

✓ **Misión de la Superintendencia de Administración Tributaria**

Ser la entidad responsable de incrementar en forma sostenida la recaudación tributaria del país, a través de una eficiente, eficaz, honesta y transparente gestión, con excelencia en el servicio al contribuyente para proveer al Estado de los recursos que necesita para el desarrollo de Guatemala.

✓ **Organización de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El Reglamento Interno de la SAT (Acuerdo del Directorio No. 007-2007 y sus Modificaciones) establece y desarrolla en el artículo 8 la estructura de la organización interna, de la siguiente forma:

- a. Funciones de Dirección: Directorio y Despacho del Superintendente.
- b. Funciones Normativas Sustantivas: Intendencias de; Aduanas, Fiscalización, Recaudación y Gestión, Asuntos Jurídicos.

- c. Funciones de Apoyo Técnico: Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, Gerencia de Informática, Secretaría General, Comunicación Social Externa y Cultura Tributaria.
- d. Funciones de Gestión de Recursos: Gerencias de; Recursos Humanos, Administración Financiera, Infraestructura, Seguridad Institucional.
- e. Funciones de Ejecución: Gerencias de; Contribuyentes Especiales grandes y medianos. Regionales y Atención al Contribuyente.
- f. Funciones de Asesoría: Asesoría Técnica del Directorio y Asesoría del Superintendente.
- g. Función de Auditoría Interna.

Cabe mencionar que con fecha 23 de agosto de 2016 fue publicado en el Diario de Centro América el Decreto 37-2016 del Congreso de la República, denominado LEY PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL Y LA GOBERNANZA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Dicho decreto se integra de varios libros, los cuales modifican varias leyes tributarias, comerciales y financieras.

El libro I, reforma el Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los cuales se encuentran las modificaciones siguientes; el objeto y funciones de la SAT, los cuales entran en vigencia 6 meses después de su publicación. Además detalla los procedimientos internos de la SAT para la elección de nuevos directivos y autoridades dentro de esa institución. En este sentido modifica la Estructura Organizacional, en donde las autoridades superiores serán; a) Creación de un nuevo Directorio, b) El Tribunal Administrativo, Tributario y Aduanero; c) El Superintendente; y, d) Los intendentes.

En cuanto a los artículos relacionados con el Directorio y el Tribunal Administrativo, Tributario y Aduanero, estos tendrán vigencia al momento en que sus integrantes tomen posesión de los cargos.

2.3.1.4 Contribuyentes

Son todas aquellas personas que pagan o satisfacen las contribuciones, impuestos o arbitrios, que se crean a favor del Estado de Guatemala o de las municipalidades, según sea el caso.

Se puede conceptualizar también como personas naturales o jurídicas, obligadas por ley al pago de impuestos. También se entiende según (Decreto del Congreso de la Republica 6-91, art. 21) “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”.

Es el grupo de personas sobre los que recae el Poder Tributario del Estado para el pago de un impuesto, es decir, quienes son legalmente responsables del pago del mismo. Estos contribuyentes pueden ser personas individuales o Jurídicas. De acuerdo con lo que indica la Constitución Política de la República de Guatemala, constituye parte de los deberes cívicos, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por las diferentes normativas.

2.3.2 Estructura del Sistema Tributario en Guatemala

El sistema tributario de Guatemala se encuentra estructurado de la siguiente forma:

- ✓ Figuras Tributarias
 - a. Impuestos
 - b. Tasas
 - c. Contribuciones
- ✓ Sujetos Pasivos
 - a. Personas físicas; domiciliados y no domiciliados.
 - b. Personas jurídicas; domiciliados y no domiciliados.
- ✓ Manifestaciones de capacidad contributiva
 - a. Patrimonio
 - b. Renta
 - c. Consumo

La característica principal del sistema tributario de Guatemala es su bajo rendimiento recaudatorio. Si bien la presión tributaria ha aumentado, en los últimos años se ha situado alrededor del 8%. Se toma en cuenta que el promedio de la carga tributaria ha sido del 7.8% y que constituye el promedio más bajo registrado en América Latina en los últimos cuarenta años. Como resultado de los Acuerdos de Paz, a partir de 1997, la carga tributaria superó por varios años consecutivos la barrera del 8%, sin alcanzar el 12% establecido como meta.

En Guatemala el sistema tributario es notoriamente inestable en sus ingresos, lo cual influye en el manejo fiscal de corto plazo, lo que obstaculiza la planificación financiera y la programación y ejecución del gasto público. Esta inestabilidad se refleja en la dependencia de los impuestos al comercio exterior, en donde sobresale el Impuesto al Valor Agregado aplicado a las importaciones.

Es válido mencionar que la inestabilidad tributaria está también condicionada a reformas tributarias periódicas, en donde en las dos últimas décadas cada dos años y medio los gobiernos promovieron cambios en la legislación tributaria, lo que incidió en la credibilidad de las autoridades fiscales y en el clima de inversión productiva del país, debilitando el sistema tributario en su conjunto.

Generalmente el sistema tributario guatemalteco se ha caracterizado por apoyarse en impuestos indirectos, en la década anterior debido a la influencia del campo internacional se hicieron cambios en la estructura orientándose a la reducción de impuestos directos, la supresión de gravámenes a la exportación, la reducción de aranceles a la importación, el énfasis en la mejora de la administración tributaria y el fortalecimiento del Impuesto al Valor Agregado –IVA-; el cual pasó a representar durante dicho período más del 45% de los ingresos.

Las características de la Recaudación Tributaria Anual se establecen en función de los órganos encargados de la captación siendo básicamente la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-. Dicha recaudación es sobre la base de los impuestos directos e indirectos, en donde en los directos destacan los siguientes:

- ✓ Impuesto Sobre la Renta
- ✓ Impuesto Sobre el Patrimonio

En los indirectos se pueden mencionar los siguientes:

- ✓ Impuesto al Valor Agregado
- ✓ Impuesto sobre Derechos Arancelarios
- ✓ Impuesto Sobre Bebidas
- ✓ Impuesto Sobre Tabacos
- ✓ Impuesto sobre Petróleo y Derivados
- ✓ Impuesto de Timbres
- ✓ Impuesto de Circulación de Vehículos
- ✓ Impuesto Sobre Cemento

2.3.3 Principio Constitucional del Poder Tributario

La Constitución Política de la República de Guatemala, constituye por excelencia la fuente formal del Derecho, por cuanto que en la misma se determina la Estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos. La Constitución

representa la fuente jurídica de mayor jerarquía y es la ley suprema, en la que contienen los principios generales fundamentales del ordenamiento jurídico en general, del cual el sistema tributario forma parte y en la cual también se consagran los preceptos tributarios, como las atribuciones y las limitaciones de la potestad tributaria.

La potestad tributaria es entendida como la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas, bienes o actos que se hallan o se realicen en su jurisdicción.

De acuerdo con lo que se indica en el artículo 135 de la Carta Magna, es deber de todo guatemaltecos, contribuir con el gasto público, en la forma como se indica en la ley y a obedecer las leyes. De aquí nace el poder tributario, el que se encuentra limitado o regido por los principios indicados más adelante.

El órgano al que corresponde decretar, reformar y derogar las leyes es el Congreso de la Republica, según se indica en el artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Dentro de dichos impuestos se encuentran los ordinarios y los extraordinarios; los que se crean por medio de ley o decreto. Y al organismo ejecutivo sancionar y promulgar la emisión de esas leyes.

2.3.3.1 Principios Constitucionales que limitan el Poder Tributario del Estado.

La palabra principio, implica un punto de partida o el fundamento (causa) de cualquier proceso. Supone siempre la figura de un nivel privilegiado, que hace más fácil la comprensión o la demostración de algo. Esto significa, la piedra angular de cualquier sistema.

Los principios jurídicos constituyen la base del ordenamiento jurídico; son los ideales fundamentales, cuya función informadora de la organización jurídica de la nación; indican el alcance y la aplicación de las normas jurídicas.

En un Estado Moderno, la Constitución Política, es la ley fundamental y suprema; ya que sus principios juegan funciones importantes. De ellas dependen las Decisiones políticas, compatibilizan a primera vista aquellas normas que son contradictorias, otorgándoles unidad y coherencia, ya que las integra a la armonía de un sistema; condiciona la actuación del poder público, protegiendo al ciudadano contra arbitrariedades estatales.

Los principios constitucionales tributarios establecen los límites al poder tributario del Estado, ya que protege al contribuyente de abusos estatales y tiene por objeto que la carga tributaria y el gasto público sea justo y equitativo.

Principio de legalidad: (Const. 1985, art. 239) “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Al declarar que la exclusividad de la ley le corresponde al Congreso, se entiende que la ley contendrá todos los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación. La creación de tributos por medio de la ley involucra el **consentimiento** de quienes deben pagar, por cuanto la ley que los crea es aprobada por los representantes electos (diputados) por los propios contribuyentes. En consecuencia la ley tributaria se sujeta al proceso de formación y sanción de la ley formal dictada por el Congreso de la República.

Este principio establece 2 limitantes en materia tributaria, en el decreto de impuestos, siendo estos; a) Reserva de Ley; y b) Preferencia de Ley. Esto quiere decir que la única fuente de donde se pueden originar los tributos es la ley; y el de preferencia de ley consiste en que la ley, es superior a cualquier reglamento, o cualquier otra clase de disposición, y que estas no pueden contrariar u oponerse a las disposiciones de ley.

El Código Tributario desarrolla los conceptos de tributo de la siguiente forma:

- ✓ Tributos: Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.
- ✓ Clases de Tributos: Son tributos los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales. (No incluye tasas).
- ✓ Impuesto: Es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.
- ✓ Arbitrio: Es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias Municipalidades.

- ✓ Contribución especial y contribución por mejoras: Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios Estatales. La contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La obligación tributaria lo constituye el 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.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente, de acuerdo a los elementos contenidos en el Código Tributario.

- ✓ El hecho generador: O hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Artículo 31.
- ✓ Exenciones: Es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Artículo 62.
- ✓ Sujeto Pasivo del Tributo: Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad del contribuyente o de responsable. Artículo 18.

Principio de Capacidad de Pago: (Const. 1985, art. 243) “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o

más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”.

Esto quiere decir, que la creación de impuestos responda de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio debe de ser igual. Es decir, debe de tomarse muy en cuenta la capacidad económica personal de cada contribuyente.

Por otro lado, prohíbe que un contribuyente este sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, y por diferente normativa.

Principio de equidad y justicia: Estos principios se encuentran inmersos en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República. Según Ossorio (s.f.) equidad es “Justicia distributiva; es decir, la basada en igualdad o proporcionalidad. Moderación en la aplicación de la ley, atemperando según el criterio de justicia el rigor de la letra” (p. 374), y justicia es “Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico, lo que es conforme al derecho” (p. 532).

Derivado de lo anterior, equidad contiene dos premisas: a) Dar igual trato a los contribuyentes, que se encuentran en iguales circunstancias; y b) Dar un trato distinto para las circunstancias desiguales.

En cuanto al principio de justicia, se propone la idea de un reparto justo de la carga tributaria.

Principio de no tributos confiscatorios: (Const. 1985 art. 243) En principio se indica que el tributo no debe de exceder a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, de tal forma que extinga su patrimonio o le impida continuar con su actividad económica. Es decir, un tributo es confiscatorio cuando la carga esta tan excesiva que priva a las personas de sus bienes. Es muy subjetivo ya que no es posible determinar hasta qué punto es posible gravar sin incurrir en confiscación.

Principio de prohibición no doble o múltiple tributación interna: Desarrollado en el artículo 243; la Constitución define: Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo es grabado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período impositivo.

Para el análisis de esta figura, se distinguen algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica, entre ellos:

- Sujetos activos.
- Unidad de causa o hecho imponible.
- Sujetos pasivos.
- Identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo.

Existen dos formas de doble tributación: la doble tributación interna y la doble tributación internacional. En Guatemala, a nivel constitucional, únicamente está prohibida la primera de éstas. No así a nivel de Estados, debido a los procesos de integración económica, se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional, a través de convenios suscritos entre éstos.

Principio de igualdad: Señala que el Estado al establecer tributos, no puede establecer discriminaciones subjetivas (Const., 1985, art. 4). El sentido de igualdad en el campo tributario es garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas. Este principio no prohíbe las exenciones de carácter personal cuando ellas estén inspiradas en el bien común como son las exenciones a favor del Estado, de las Municipalidades y de las Organizaciones de Beneficencia.

2.4 Las Gratificaciones (propinas) y las Normativas Tributarias y Laborales.

2.4.1 Consideración de la Base Tributaria y campo de aplicación del Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I, y sus Reformas Decreto 19-2013 del Congreso de la Republica; aplicado a los Ingresos en concepto de Gratificaciones.

La normativa del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala ha estado vigente y ha sido objeto de reformas desde 1992. Actualmente el Impuesto Sobre la Renta norma las rentas de carácter territorial, sobre las personas individuales, jurídicas, los profesionales liberales, las personas individuales y jurídicas no domiciliadas y un conjunto de rentas presuntas sobre el transporte internacional, emisión de noticias y otros.

La Base tributaria es el pilar fundamental para la recaudación del Impuesto Sobre la Renta en el país; es de suma importancia y necesaria para recaudar los recursos por este concepto, que el Estado requiere para cumplir con sus fines.

La Base tributaria lo constituyen los diversos sectores de la producción y las personas tanto individuales como jurídicas, que son denominados contribuyentes del impuesto, siempre y cuando estén inscritos e identificados ante el ente recaudador con el número de identificación tributaria – NIT-, que en este caso es la Superintendencia de Administración Tributaria.

Derivado de lo anterior es importante determinar los elementos de la relación jurídica tributaria para determinar si los ingresos en concepto de gratificaciones (propinas) son objeto sobre el que recaiga el gravamen del impuesto sobre la renta, según la Ley de Actualización Tributaria Libro I Decreto Número 10-2012, y sus reformas Decreto 19-2013 del Congreso de la Republica.

✓ Renta de Actividades Lucrativas.

Hecho Generador: De acuerdo a lo que se indica en la Ley de Actualización Tributaria Libro I (Decreto del Congreso de la Republica, 10-2012 Art. 10 párrafo 1-2).

“Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente”.

Se indica en el numeral 6 la inclusión de las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.

Sujeto Pasivo: De acuerdo a lo que se indica en la Ley de Actualización Tributaria Libro I (Decreto del Congreso de la Republica, 10-2012 Art. 12 párrafo 1-2).

“Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título.

Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas”.

Como se puede observar, este artículo trata sobre la Renta de Actividades Lucrativas que en determinado momento, según sea el tratamiento de la propina puede ser aplicado a los trabajadores sin relación de dependencia.

✓ **Renta del Trabajo en Relación de Dependencia.**

Hecho Generador: De acuerdo a lo que se indica en la Ley de Actualización Tributaria Libro I (Decreto del Congreso de la Republica, 10-2012 Art. 68 párrafo 1).

“Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país”.

En particular, son rentas provenientes del trabajo: (Decreto del Congreso de la Republica, 19-2013 Art. 17 numeral 1)

“Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de 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”.

Sujeto Pasivo: De acuerdo a lo que se indica en la Ley de Actualización Tributaria Libro I (Decreto del Congreso de la Republica, 10-2012 Art. 71).

“Contribuyentes. 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”.

✓ **Objeto Impositivo.**

De acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto sobre la Renta, esta grava toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

Según el artículo 4 de la Ley de Actualización Tributaria, son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, las que se encuentran bajo cualquier categoría de las siguientes; 1.- Renta de Actividades Lucrativas, 2.- Renta del Trabajo, 3.- Renta de Capital.

Con motivo del presente estudio, dentro de las actividades que generan rentas de actividades lucrativas se encuentran enmarcadas en las literales a) La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala, y c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.

Básicamente es la venta de bienes y la prestación de servicios en Guatemala.

En cuanto a las actividades que generan renta del trabajo, se enmarcan en (Decreto del Congreso de la Republica, 10-2012 Art. 4 numeral 2).

“Rentas del Trabajo: Con carácter general, 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.

Entre otras, se incluyen como rentas del trabajo, las provenientes de:

- 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.
- 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.
- 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.
- d) Los sueldos, salarios, bonificaciones 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.
- 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, consejos de administración y otros consejos u organismos directivos o consultivos, siempre que dichos miembros se encuentren en relación de dependencia”.

Según el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la Republica, en su artículo 31, indica acerca del hecho generador, que es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina la realización de la obligación tributaria. En este contexto, la propina no aparece tipificado como una renta, dentro del hecho generador de rentas del trabajo en relación de dependencia. En este sentido no surge una obligación jurídico-tributaria.

2.4.2 Consideración de la Base Tributaria y campo de aplicación del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 26-92 del Congreso de la Republica, aplicado a los Ingresos en concepto de Gratificaciones.

Durante el gobierno de facto de Efraín Ríos Montt, una pequeña publicación del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales (CIEN) que recogía la tesis de licenciatura en Economía de Fritz Thomas dio lugar al impuesto al valor agregado (IVA) mediante el Decreto Ley 72-1983, con una tasa de impuesto del 10% y con 158 artículos exentos, tales como productos alimenticios, medicinas, productos agropecuarios, herramientas, útiles escolares, derivados del petróleo y publicaciones.

(Decreto del Congreso de la Republica, 0072) “El tipo de decreto fue, Decreto Ley No. 72-1983, con fecha de emisión 6/7/1983 y fecha de publicación 11/07/1983. Se le denomino Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado en la Venta de Mercancías y en la Prestación de Servicios no Personales (IVA)”

El Decreto Ley No. 72-83, entro en vigencia el 1 de agosto del mismo año; la cual fue reformada por el Decreto Ley 120-83 que entro en vigencia 01/10/1983. La administración y fiscalización le correspondía a la Dirección General de Rentas Internas, y la tasa del impuesto que era de un 10% se modificó y bajo al 7% sobre los actos gravados. Este decreto tiene vigencia y se deroga hasta el 30 de septiembre de 1984.

Posteriormente se emite el Decreto Ley 97-84 de, el Jefe de Estado, de fecha 13 de septiembre de 1984, con vigencia a partir del 1 de octubre de 1984. En estos Decretos, las exportaciones siempre estuvieron exoneradas o gravadas con tasa 0%.

El 1 de julio de 1992, entra en vigencia el Decreto 27-92 del Congreso de la Republica, Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, en donde las principales características son; se mantiene la tasa del 7%, se elimina la tasa 0%, se eliminan las exenciones a servicios, se suprimió el listado de exenciones de productos alimenticios, se creó la figura del pequeño contribuyente, se estableció la factura especial para aquellas personas que no emitían facturas.

Dentro de las reformas a esta normativa se encuentra el Decreto 60-94, en donde se indica que la tarifa del impuesto cambia del 7% al 10%, el primer día del mes siguiente a la firma del acuerdo de paz firme y duradera, o a partir del 1 de enero de 1996, lo que ocurra primero.

Posteriormente con los procesos del pacto fiscal y en cumplimiento de la meta tributaria de los Acuerdos de Paz, en octubre de 1998 se contempla elevar la carga tributaria al 12%. Este cambio se concretiza a través del Decreto 32-2001 que oficializa la tasa del 12%, publicado y con vigencia el 1 de agosto de 2001. Este porcentaje es el aplicado en la actualidad.

Los impuestos son una de las fuentes de ingresos más importantes que tienen los Estados en el mundo. Gracias a ellos, los gobiernos reciben dinero que pueden utilizar para llevar a cabo proyectos sociales, de inversión y administración del Estado, entre muchos otros propósitos. El IVA, impuesto al valor agregado, es un impuesto a la venta de bienes de consumo. Para entender mejor su significado, hay que analizar sus características: Es un impuesto al gasto: Puesto que el IVA se cobra como un porcentaje del valor de una mercancía o servicio, y los consumidores deben pagarlo al momento de comprar la mercancía o adquirir un servicio, el IVA es un impuesto que castiga el consumo, es decir, es un impuesto al gasto de las personas.

Derivado del presente estudio, es importante entonces, analizar la relación jurídico-tributario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para determinar si las gratificaciones en concepto de propinas, se tipifican y encuadran para que sean objeto del gravamen de dicho impuesto.

- ✓ **Sujeto Activo:** De la materia del impuesto. (Decreto del Congreso de la Republica, 27-92, art. 1) "Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas". En la Actualidad la gestión de administrar recae sobre la Superintendencia de Administración Tributaria.
- ✓ **Sujeto Pasivo:** Del sujeto pasivo del impuesto. (Decreto del Congreso de la Republica, 27-92, art. 5) "El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley".

La citada ley en el artículo 6, numeral 4, remite al lector al artículo 52, en donde se consigna como otros sujetos pasivos, al comprador que, por la naturaleza de la actividad emita o extienda una factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio.

- ✓ **Hecho Generador:** Según el artículo 3 de la citada ley, el impuesto es generado por:
 - 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
 - 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.

✓ **Base del Impuesto:**

En las ventas, de acuerdo al artículo 11, la base imponible del impuesto lo constituye, el precio de la operación menos los descuentos concedidos por políticas comerciales. Además se hace énfasis en el *numeral 3*, que debe adherirse a dicho precio, aun cuando se contabilice en forma separada, *cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas*.

En la prestación de servicios, de acuerdo al artículo 12, la base imponible del impuesto será, el precio de los mismos menos los descuentos concedidos por políticas comerciales. Además se hace énfasis en el *numeral 3*, que debe adherirse a dicho precio, aun cuando se contabilice en forma separada, *cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas, salvo contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas*.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo No. 05-2013

(Acuerdo Gubernativo del Presidente de la Republica, 05-2013, Art. 17)

“Recargos por propinas o gratificaciones. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 11, numeral 3) y 12 numeral 3) de la Ley, en la factura de los contribuyentes que realicen la venta o la prestación de servicios deberá figurar cualquier suma que haya cargado por concepto de propinas, gratificaciones o similares, que le paguen sus clientes.

- 1) Se considera para este efecto como propinas, gratificaciones o similares:
- 2) Las sumas o cantidades que el contribuyente agregue al total del consumo, cuando lo haga saber a los clientes a través de aviso impreso en el menú, en sus folletos o anuncios publicitarios.
- 3) Las cantidades o sumas que el contribuyente agregue al total del consumo realizado, en el recibo, comanda, cuenta o documento similar presentado al cliente, para su pago, previo a facturarlos.

Cualquier cantidad o porcentaje acordado con su cliente por comida, banquete o evento con servicio de alimentos y bebidas, establecido en la contratación de dicho servicio”.

(Acuerdo Gubernativo del Presidente de la Republica, 05-2013, Art. 18)

“Cobro de servicios por cuenta ajena. Para los efectos de lo establecido en el artículo 12, numeral 3, de la Ley, forma parte de la base imponible, cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes y que deben figurar en las facturas, salvo contribuciones o

aportaciones establecidas por leyes específicas, o que se trate de cobros realizados por cuenta de tercero”.

2.4.3 Criterio de Superintendencia de Administración Tributaria CS-SAT-001-2014. De fecha 07 de febrero de 2014. Tratamiento Tributario en el Impuesto Al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta.

1. Conforme el artículo 12, numeral 3) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 17 de su reglamento, en la factura del contribuyente que realice la prestación del servicio debe de figurar el cargo por propinas, que le paguen sus clientes, debiendo las mismas formar parte de la base imponible de dicho impuesto y por ende deberá cargarse el mismo en cada factura emitida; y enterar el impuesto que corresponda legalmente a la Administración Tributaria.
2. En cuanto al Impuesto Sobre la Renta, debido a la reforma efectuada por el artículo 17 del Decreto número 19-2013 del Congreso de la Republica, los ingresos por propinas que reciban las personas que laboren en relación de dependencia, se encuentran no afectos.
3. Los contribuyentes que presten servicios sin relación de dependencia deberán facturar los mismos incluyendo la propina; y, tributarán tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta, conforme el régimen al que se encuentren sujetos.

A criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, de acuerdo al Artículo 12 numeral 3 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y al artículo 17 del Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la factura que se emita por la venta o la prestación de un servicio, deberá incluir el monto cargado por propinas que paguen los clientes, pues estas serán afectas también de este impuesto.

Según Rodríguez (2014).

“La SAT enfatiza en que el pago de la propina en los comercios es voluntario y que el porcentaje de la misma está sujeto a la discrecionalidad de las políticas de la empresa y del cliente, quien como consumidor, se puede basar en sus derechos al elegir pagar o no la propina por un buen servicio.

A criterio de la SAT existen tres formas en las que puede aplicar el cobro del IVA en las propinas siendo el primer escenario cuando un empleado o mesero tiene una relación de

dependencia y el restaurante emite la factura por el servicio prestado. En este caso para liquidar la factura el comercio deberá retener al empleado el pago del 12% del IVA para reportarlo a la SAT.

Otro escenario refiere que si el mesero no tiene relación de dependencia como contribuyente deberá entregar una factura al negocio por concepto de propina. Y finalmente si no es ninguno de los dos casos, el negocio deberá emitir una factura especial.

Sin embargo, existen sectores divididos que aseguran que al final, las propinas no resultan ser un ingreso extra para los meseros o empleados, sino una fuente de subvención para los empresarios, que las utilizan para pagar o complementar salarios de estos trabajadores.

En múltiples ocasiones la Gremial de Restaurantes de Guatemala (Gregua) se ha mostrado en desacuerdo de la intención de incluir dentro de las facturas las propinas cobradas a los clientes y que estas estén afectas al IVA; por considerar que la misma no es parte de la venta o prestación de un servicio sino un pago adicional “voluntario”, hacia un trabajador y que no genera un ingreso o gasto al comercial” (p. 6).

La Superintendencia de Administración Tributaria con respecto al tema indica: Rodríguez (2014).

“Actualmente se encuentra en el Congreso la iniciativa de ley 4305, que de aprobarse, daría vía libre a la creación de la Procuraduría del Consumidor, impondría un control sobre las propinas y sustituiría muchas de las funciones de la Diaco.

La misma propone que se prohíba a los establecimientos incluir la propina en las facturas y que si el cliente accede a pagarla se la incluyan para la retención del IVA. Esta iniciativa se encuentra actualmente en borrador en espera de que sean resueltas algunas impugnaciones y pase a debate en el pleno.

La Diaco en su ley orgánica apenas estipula en el Artículo 16, estableciendo la prohibición a los proveedores de cobrar por la prestación de un servicio no demostrado con factura.

En ese contexto, el Superintendente de Administración Tributaria, Carlos Muñoz, subraya que mientras no exista una ley que norme la propina, este pago seguirá siendo opcional.

“Las propinas que van a estar afectas a facturarse por el IVA son aquellas que al consumidor se le impone”, explica el funcionario.

A raíz de esta disposición de la SAT, un hecho particular que está sucediendo últimamente y según se pudo constatar luego de un monitoreo en algunos restaurantes de la Sexta Avenida de la zona 1 capitalina, es que dichos centros ya no cobran al consumidor el 10% de propina sino el 11.20%, porque ahí incluyen el IVA” (p. 6).

Indicado lo anterior, se establece que en el régimen del Impuesto al Valor Agregado, si la gratificación forma parte del costo del servicio, el establecimiento tiene la obligación de facturarla; en tal sentido dejaría de ser propina y pasaría a ser un cargo por servicio prestado, lo que estaría originando un hecho generador y formando la base para el cálculo del impuesto.

Si no forma parte del costo del servicio prestado y es un procedimiento de la empresa recaudarla, es considerado un cobro por cuenta ajena. Al respecto el Acuerdo Gubernativo 05-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 33, establece que cuando se trata de cobros por cuenta ajena y se tenga autorización de utilizar maquinas o sistemas computarizados para emitir facturas, estos montos se deben de consignar después de colocar “fin de la factura”, además de registrar esos montos en la contabilidad, en cuenta específica que permita su comprobación. En tal sentido es importante definir con precisión el hecho generador, para que derivado del mismo se establezca el origen de la obligación tributaria y cuando ocurre, produce efectos desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes al mismo.

2.4.4 Consideración de los Ingresos en concepto de Gratificaciones, dentro de la Normativa del Código de Trabajo Decreto 1441, del Congreso de la Republica.

Es importante analizar ciertos elementos fundamentales del Código de Trabajo, que fundan su razón de ser, para luego desarrollar el análisis de la gratificación en concepto de propinas.

La esencia del código de trabajo radica en la regulación de los derechos y obligaciones, tanto de patronos como de trabajadores, con ocasión del trabajo y crea instituciones para resolver sus conflictos, dentro del cual se encuentra el Ministerio de Trabajo y Previsión Social.

2.4.4.1 Derecho al Trabajo

Es un derecho constitucional (Const. 1985, art. 101), “El trabajo es un derecho de la persona y una obligación social. El régimen laboral del país debe organizarse conforme a principios de justicia social”.

Esto indica que el derecho de trabajo es un derecho tutelar de los trabajadores y que constituye un mínimum de garantías sociales, protectoras del trabajador, irrenunciables únicamente por el trabajador y desarrolladas a través de la legislación ordinaria.

2.4.4.2 Trabajador

De acuerdo a lo que se indica en el (Decreto del Congreso de la Republica 1441, art. 3), el “trabajador es toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo”.

Aun y cuando en la presente definición no se indica, el trabajador es aquella persona que realiza un trabajo a cambio de un salario.

De igual forma la normativa contiene disposiciones protectoras del trabajador, que aplica para personas contratadas para laborar en el territorio nacional como las contratadas para prestar sus servicios en extranjero. Esto según el artículo 14, el presente Código y sus reglamentos son normas legales de orden público y a sus disposiciones se deben sujetar todas las empresas de cualquier naturaleza que sean, existentes o que en lo futuro se establezcan en Guatemala, lo mismo que todos los habitantes de la Republica, sin distinción de sexo ni de nacionalidad, salvo las personas jurídicas de Derecho Público contempladas en el segundo párrafo del artículo 2º.

2.4.4.3 Patrono

De acuerdo a lo que se indica en el (Decreto del Congreso de la Republica 1441, art. 2), el “Patrono es toda persona individual o jurídica que utiliza los servicios de uno o más trabajadores, en virtud de un contrato o relación de trabajo”.

En una relación laboral el patrono, es la parte que provee un puesto de trabajo a una persona física para que preste un servicio personal bajo su dependencia, a cambio del pago de una remuneración o salario.

2.4.4.4 Contrato de Trabajo

Según el Código de Trabajo (Decreto del Congreso de la Republica 1441, art. 18), “Contrato individual de trabajo, sea cual fuere su denominación, es el vínculo económico-jurídico mediante el

que una persona (trabajador), queda obligada a prestar a otra (patrono), sus servicios personales o a ejecutarle una obra, personalmente, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata o delegada de esta última, a cambio de una retribución de cualquier clase o forma. (.....) ” (p. 8).

El presente artículo detalla de manera cuidadosa lo que significa un contrato de trabajo, o dicho de otra manera cuáles son sus características especiales, y elementos de la relación jurídica laboral. Aunque en la actualidad no se formaliza la relación laboral con un contrato, únicamente inicia con un acuerdo verbal, lo cual le da desventajas al trabajador.

2.4.4.5 El Salario

De conformidad con el artículo 88 del Código de Trabajo se establece que el salario o sueldo es la retribución que el patrono debe pagar al trabajador, en virtud del cumplimiento del contrato de trabajo o de la relación de trabajo, vigente entre ambos.

El salario es la fuente única o por lo menos principal de vida para el trabajador, por lo que tiene un carácter alimenticio que constantemente le ha reconocido la doctrina y la legislación, ya que constituye el ingreso por el cual el trabajador satisface las necesidades alimenticias de él y su familia.

De la Cueva (1961) manifiesta lo siguiente: “El salario es, en la vida real, la fuente única o, al menos, principal de ingresos para el trabajador, de cuya circunstancia se desprende que el salario tiene un carácter alimenticio que constantemente le han reconocido la doctrina y la jurisprudencia; y es así porque constituye el medio de satisfacer las necesidades alimenticias del obrero y de su familia” (p. 641). Para otros como Gómez (2007), Presidente de la Asociación Dominicana de Periodistas y escritores (ADPE): “la palabra salario proviene de SALARIM, SALIS, sal, concepto para determinar el pago en sal a los sirvientes. Este concepto ha evolucionado y actualmente se puede calificar como la remuneración que hace uno de los dos factores de la producción (el capital) como contraprestación al uso de la habilidad y energía de trabajo por el otro factor (el trabajador). Esto implica necesariamente una subordinación habitual” (párr. 1).

Entonces, el salario es la remuneración del trabajo efectuado por cuenta y orden de un patrono. El concepto del salario ha evolucionado con el progreso y hoy constituye uno de los problemas más complejos de los pueblos, en la organización económica y social.

Debe considerarse entonces que salario lo constituye todo lo que implique retribución de servicios, sea cual fuere la forma o denominación que se le dé. Es salario por tanto, no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que reciba el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio (primas, bonificaciones, etc.).

No es salario entonces, las sumas que ocasionalmente recibe el trabajador (gratificaciones o primas adicionales, excedentes de las empresas de economía solidaria, gastos de representación, etc.). Tampoco deben de constituir el salario las prestaciones sociales, propinas, o viáticos accidentales, entre otros.

El salario puede darse en distintas formas entre ellas:

- ✓ En dinero o en especie: En dinero, debe estipularse en moneda nacional, en caso de ser en moneda extranjera, el trabajador puede exigir su equivalente en moneda nacional. Constituye salario en especie toda aquella parte de la remuneración ordinaria y permanente que el trabajador reciba en contraprestación del servicio, como alimentación, habitación o vestuario que el empleador suministra al trabajador o a su familia;
- ✓ Ordinario o extraordinario: El salario ordinario es el que percibe el trabajador como remuneración por los servicios prestados dentro de su jornada ordinaria de trabajo. El extraordinario, es el que implica remuneración del trabajo ejecutado en días de descanso obligatorio o de horas extras o suplementarias trabajadas;
- ✓ Fijo o variable: Este tipo de salario se da cuando se pacta por unidad de tiempo. Cuando se pacta por unidad de obra o a nivel de ventas se le denomina variable.
- ✓ Nominal y real: Nominal es el valor monetario de la retribución del trabajo. El real es cuando al salario nominal se le restan deducciones de ley.

Puede determinarse de varias formas: por unidad de tiempo, por unidad de obra.

- ✓ Salario por unidad de tiempo: se calcula el salario atendiendo al tiempo de la jornada diaria de labores, semana o mes;

- ✓ Salario por unidad de obra, conocido este último también con el nombre de salario a destajo. Se toma en cuenta de manera especial, el resultado del trabajo o de la obra; este salario no es fijo, sino que varía según el rendimiento o piezas producidas por el trabajador.
El salario por unidad de obra puede pactarse por pieza, tarea, precio alzado o a destajo.
El salario por unidad de obra debe de tenerse en cuenta que la cantidad que perciba el trabajador ha de ser tal, que el número de unidades obtenidas durante ocho horas de trabajo.
- ✓ El salario a precio alzado es el que se fija en aquellos casos en que se utilizan los servicios de una persona por todo el tiempo indispensable a la construcción de una obra y a cambio de los cuales se le paga una cantidad global. Esta modalidad de salario en los contratos de trabajo, se diferencia del contrato civil de obra precio alzado, en que en el primero el trabajador sólo pone su trabajo, y no los materiales, y en el segundo pone tanto los materiales como su actividad.

Otra forma en que puede pactarse el pago del salario, es por participación:

- ✓ En las utilidades, ventas o cobros que haga el patrono; en esta clase de salario, se debe señalar una suma quincenal o mensual que ha de recibir el trabajador, la cual debe de ser proporcional a las necesidades de éste y al monto probable de la participación que le llegue a corresponder. La liquidación definitiva se debe hacer por lo menos cada año.

2.4.4.6 El Salario Mínimo.

Para De la Cueva (1994), “Se puede entender al Salario Mínimo como la cantidad fija que se paga, debido a una negociación colectiva o bien a una ley gubernamental, y que refleja el salario más bajo que se puede pagar para las distintas categorías profesionales” (p. 226).

El empleador y el trabajador pueden acordar libremente el salario en sus diversas modalidades, respetando el salario mínimo legal o el fijado en los pactos, convenciones colectivas o fallos arbitrales.

En Guatemala, la regulación del salario mínimo se encuentra regulado en el Código de Trabajo, (Decreto del Congreso de la Republica, 1441 art. 103).

“Todo trabajador tiene derecho a devengar un salario mínimo que cubra sus necesidades normales de orden material, moral y cultural y que le permita satisfacer sus deberes como jefe de familia.

Dicho salario se debe fijar periódicamente conforme se determina en este capítulo, y atendiendo a las modalidades de cada trabajo, a las particulares condiciones de cada región y a las posibilidades patronales en cada actividad intelectual, industrial, comercial, ganadera o agrícola. Esa fijación debe también tomar en cuenta si los salarios se pagan por unidad de tiempo, por unidad de obra o por participación en las utilidades, ventas o cobros que haga el patrono y ha de hacerse adoptando las medidas necesarias para que no salgan perjudicados los trabajadores que ganan por pieza, tarea, precio alzado o a destajo”.

Derivado de lo anterior, los legisladores han acordado un sistema de fijación de salario mínimo participativo y democrático, a través del cual se consensuan las voluntades e intereses de los sectores laborales más participativos, como lo son los representantes del sector sindical, sector, empresarial y gobierno.

Para tal efecto, se encuentra adscrita al Ministerio de Trabajo y Previsión Social, una Comisión Nacional del Salario, como un organismo técnico y consultivo de las comisiones paritarias, cuya función es asesorar al Ministerio, en la política general del salario.

Las infracciones o violaciones por acciones u omisiones, a las disposiciones del código de trabajo, son sancionadas con multa. La imposición de la sanción es independiente y no exime al infractor del cumplimiento de sus obligaciones contractuales o legales.

De acuerdo a lo que se indica en el artículo 272 del código de trabajo, toda violación referente a salarios, jornadas o descansos que haga el patrono, dará lugar a la imposición de una multa entre tres y doce salarios mínimos, impuesta por la autoridad correspondiente.

Los conflictos relativos a trabajo y previsión social, están sometidos a la jurisdicción privativa de los Tribunales de Trabajo y Previsión Social. Estos tribunales lo integran los Juzgados de trabajo y previsión social, los Tribunales de Conciliación y Arbitraje y las Salas de Apelaciones de Trabajo y Previsión Social.

La verificación en cuanto al cumplimiento y respeto de las leyes, convenios colectivos y reglamentos que normen las condiciones de trabajo y previsión social, está a cargo de la Inspección General del Trabajo.

Para el año 2016 el salario mínimo, según Acuerdo Gubernativo No. 303-2015 de fecha 29 de diciembre de 2015, y publicado en Diario de Centro América el 30 de diciembre de 2015, con vigencia a partir del 1 de enero de 2016, es el siguiente:

ACTIVIDADES ECONOMICAS	SALARIO DIARIO	SALARIO MENSUAL	BONIFICACIÓN INCENTIVO	SALARIO TOTAL
No Agrícolas	Q. 81.87	Q. 2,497.04	Q. 250.00	Q. 2,747.04
Agrícolas	Q. 81.87	Q. 2,497.04	Q. 250.00	Q. 2,747.04
Exportadora y de Maquila	Q. 74.89	Q. 2,284.15	Q. 250.00	Q. 2,534.15

La propina tiene un carácter monetario como una satisfacción de algún servicio prestado, su naturaleza jurídica constituye la retribución de generosidad por la satisfacción de un servicio obtenido, en consecuencia su naturaleza jurídica es de derecho privado, puesto que en la actualidad no existe una ley en Guatemala que norme la retribución de la misma ya que su carácter es totalmente voluntario.

Derivado al análisis a la legislación laboral guatemalteca, contenida en el código de trabajo, decreto 1441 del Congreso de la Republica, no se encuentra legislada la propina, dentro del salario que devenga éste, por su trabajo.

De acuerdo a lo que indica Córdova (2011) “En América Latina fueron los códigos los que al disponer que la propina forma parte del salario, le imprimieron reconocimiento e indirectamente auspiciaron su práctica. Todavía hay muchos países que mantienen su carácter voluntario, pero la tendencia hacia su virtual obligatoriedad es patente en otros. Ese carácter semicompulsivo es visible en la industria de los cruceros turísticos, donde se aplican sumas especialmente elevadas para aumentar el monto precario de los salarios” (párr. 45).

Por lo anteriormente indicado, la propina no forma parte del sueldo o salario que devengan los trabajadores en Guatemala, razón por la que, si es percibida en forma constante, esta debe ser regulada, toda vez que se ha convertido en una costumbre, la cual ha llegado a ser forzosa, en algunos lugares en donde se da atención a los clientes, quienes se ven obligados a darla, cuando ésta debe de ser voluntaria. Sin embargo, no debe de caerse en el abuso, de cobrarse forzosamente.

En consecuencia debe de ser optativo, en atención a la forma en que se ha prestado el servicio, y conforme a la consideración del consumidor, quién es el que la da, por lo que debe ser éste, quién decida cuanto y a quién la otorga, quedando así el cliente y el trabajador quien obtiene una gratificación por su esmero en el servicio, lo que como se ha sostenido viene a constituir un incentivo a su trabajo, que le permite ganar una suma de dinero extra por parte del cliente y no del patrono.

Tejeda (2011) al respecto de las propinas indica:

“Se afirma que es el servicio de restaurantes el rubro de la economía que más está creciendo. No hay duda, porque los guatemaltecos cada día entramos más en esa costumbre. Ya sea por razones de trabajo, de desplazamiento, de falta de servidumbre o la simple causa de disfrutar comiendo. Aunque en algunos por su decoración y sus precios dolarizados, el éxito se mide por las colas que hacen los parroquianos; en otros, todavía considerados los más exclusivos, en algunos casos el rango de precios no va acorde con la calidad del servicio.

Desde otra perspectiva, dar propina es un acto voluntario en el que se da una pequeña gratificación económica a quien nos hace un servicio y se acostumbra más en los restaurantes que en cualquier otro lugar. No es un gasto que se indique en algún reglamento. Sin embargo, y desde esa misma relación, el cobro de la propina se ha convertido en un rubro obligatorio en algunos lugares, porque lo imprimen en el ticket de la cuenta, sin dejarle al consumidor la opción de qué cantidad le gustaría dejar como compensación al empleado que lo atendió, ya que su origen y razón de existir no es más que esa” (párr. 1, 2).

2.4.4.7 Convenio No. 131 sobre los Métodos para la Fijación de Salarios Mínimos, 1970.

Guatemala como estado miembro de la organización internacional de trabajo ha ratificado este convenio, emitido el 22 de junio de 1970 con vigencia a partir del 29 de abril de 1972. Esto significa entonces que Guatemala se obliga a mantener métodos que permitan fijar tasas mínimas de los salarios de los trabajadores.

Deja en claro a los estados; que a través de los órganos correspondientes, deben de implementar sistemas de control, a fin de asegurar que se conozcan los salarios mínimos vigentes y que el pago de los mismos no sea inferiores a los establecidos.

A este respecto se indica (Convenio Organización Internacional del Trabajo, 1970 art. 1)

“1. Todo Estado Miembro de la Organización Internacional del Trabajo que ratifique este Convenio se obliga a establecer un sistema de salarios mínimos que se aplique a todos los grupos de asalariados cuyas condiciones de empleo hagan apropiada la aplicación del sistema.

2. La autoridad competente de cada país determinará los grupos de asalariados a los que se deba aplicar el sistema, de acuerdo con las organizaciones representativas de empleadores y de trabajadores interesadas o después de haberlas consultado exhaustivamente, siempre que dichas organizaciones existan.

3. Todo Miembro que ratifique el presente Convenio, en la primera memoria anual sobre la aplicación del Convenio que someta en virtud del artículo 22 de la Constitución de la Organización Internacional del Trabajo, enumerará los grupos de asalariados que no hubieran sido incluidos con arreglo al presente artículo, y explicará los motivos de dicha exclusión. En las subsiguientes memorias, dicho Miembro indicará el estado de su legislación y práctica respecto de los grupos excluidos y la medida en que aplica o se propone aplicar el Convenio a dichos grupos”.

Es importante resaltar, que los salarios mínimos tienen fuerza de ley, no pueden reducirse y las personas que no lo apliquen están sujetas a sanciones de carácter penal (Convenio Organización Internacional del Trabajo, 1970 art. 2)

“1. Los salarios mínimos tendrán fuerza de ley, no podrán reducirse y la persona o personas que no los apliquen estarán sujetas a sanciones apropiadas de carácter penal o de otra naturaleza.

2. A reserva de lo dispuesto en el párrafo 1 del presente artículo, se respetará plenamente la libertad de negociación colectiva”.

Recomendación No. 135 sobre la Fijación de Salarios Mínimos, 1970.

El objetivo de dicha recomendación se centra en que la fijación de los salarios mínimos debe de constituir un elemento importante de toda política de los países miembros, para eliminar la pobreza y asegurar la satisfacción de las necesidades los trabajadores y de sus familias; proporcionando de esta forma la protección social, respecto de los niveles mínimos de salarios.

En virtud de lo anterior, los criterios para la determinación del nivel de Salarios Mínimos de acuerdo a la recomendación se tienen (Recomendación OIT, 1970 literal II, numeral 3)

“Para la determinación del nivel de los salarios mínimos se deberían tener en cuenta, en particular, los siguientes criterios:

- (a) las necesidades de los trabajadores y de sus familias;
- (b) el nivel general de salarios en el país;
- (c) el costo de la vida y sus variaciones;
- (d) las prestaciones de seguridad social;
- (e) el nivel de vida relativo de otros grupos sociales;
- (f) los factores económicos, incluidos los requerimientos del desarrollo económico, la productividad y la conveniencia de alcanzar y mantener un alto nivel de empleo”.

Los países miembros, a través de los órganos correspondientes deben observar las correspondientes medidas para asegurar la aplicación de las disposiciones de los salarios mínimos. (Recomendación OIT, 1970 literal VI, numeral 14).

“Entre las medidas que, de conformidad con el artículo 5 del Convenio, deben tomarse para asegurar la aplicación efectiva de todas las disposiciones relativas a los salarios mínimos deberían incluirse las siguientes:

- (a) dar publicidad a las disposiciones sobre salarios mínimos, adaptadas, cuando así se requiera, a las necesidades de personas analfabetas, o a los idiomas o dialectos de los trabajadores que necesiten protección;
- (b) utilización de un número suficiente de inspectores adecuadamente preparados y dotados de los poderes y facilidades necesarios para cumplir con sus funciones;
- (c) sanciones adecuadas por infracción de las disposiciones sobre salarios mínimos;
- (d) simplificación de las disposiciones y procedimientos legales y otros medios adecuados para capacitar a los trabajadores para el ejercicio efectivo de sus derechos en virtud de las disposiciones sobre salarios mínimos, incluido el derecho a devengar las sumas que se les deban cuando se les hayan pagado salarios inferiores a los que les correspondían;

(e) participación de las organizaciones de trabajadores y de empleadores en las medidas que se tomen para proteger a los trabajadores contra los abusos;

(f) protección adecuada de los trabajadores contra las represalias”.

2.4.4.8 Convenio No. 172 sobre las Condiciones de Trabajo (Hoteles y Restaurantes), 1991

El Convenio sobre las condiciones de trabajo en los hoteles, restaurantes y establecimiento similares entro en vigencia el 7 de julio de 1994, en Ginebra, siendo adoptada por los países que la suscribieron el 25 de junio de 1991, entre ellos: Alemania, Austria, Barbados, Chipre, España, Guyana, Irak, Irlanda, Líbano, Luxemburgo, México, República Dominicana, Suiza y Uruguay.

La creación y adopción de este convenio constituye un medio eficaz para determinar las mejoras de las condiciones de trabajo en este sector, así como las perspectivas de carrera y la seguridad en el empleo.

En este convenio sobre las condiciones de trabajo, regula la condición de la propina de la siguiente manera; (Convenio Organización Internacional del Trabajo, 1991 art. 6):

1. “El término propina significa el dinero que el cliente da voluntariamente al trabajador, además del que debe pagar por los servicios recibidos.
2. Independientemente de las propinas, los trabajadores interesados deberán recibir una remuneración básica que será abonada con regularidad”.

Guatemala forma parte de los Estados Miembros de la Organización Internacional del Trabajo, sin embargo, este convenio sobre las condiciones de trabajo no fue ratificado por el mismo, no obstante de ello, su contenido permite reforzar y establecer el criterio sostenido en el presente estudio, y en atención a lo estipulado en los numerales antes citados, puede establecerse que efectivamente la propina es voluntaria y ésta es independiente del salario que devengan los trabajadores de los restaurantes, bares y hoteles.

2.4.5 Consideración de los Ingresos en concepto de Gratificaciones, dentro de la Normativa de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la Republica.

La Ley del Organismo Judicial es clara en el sentido de no permitir que se manipulen y/o cambien los términos o figuras instituidas en las normas jurídicas, estableciéndolo en (Decreto congreso de la Republica, 2-89 art. 10), el cual literalmente dice:

“Artículo 10 Interpretación de la ley. (Reformado por el Decreto Número 59-2005). Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

- a) A la finalidad y al espíritu de la misma;
- b) A la historia fidedigna de su Institución;
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho”.

De acuerdo con este artículo se puede constatar que la figura de “gratificación”, “propina” u otra análoga no puede implementarse legalmente como parte del salario por no estar normada como tal en ninguna ley del sistema jurídico de Guatemala.

Derivado de la falta de una normativa se puede especular, acerca del uso que el patrono le da a las gratificaciones en concepto de propinas, y que se cobra bajo la figura de cargo por servicio. Al respecto Cifuentes (2012) opina “Dado que no existe una ley que regule la manera de declarar o no la propina, también se ha cuestionado si los patronos utilizan la propina como parte del salario de los empleados. Es decir, “un sueldo base más propinas.” Esto indirectamente sería una manera de evadir impuestos, dado que el patrón está pagando salarios con dinero que no está declarado en factura” (párr. 8).

2.4.6 Ley de Protección al Consumidor y Usuario. Decreto Número 006-2003 del Congreso de la República de Guatemala.

Esta ley fue aprobada con la finalidad de proteger a los consumidores y usuarios en cuanto a preservar la calidad de los productos de consumo, para garantizar la salud, seguridad y legítimos intereses económicos, de éstos.

Esto derivado del compromiso adquirido de aplicar y cumplir las directrices para la protección del consumidor aprobadas por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, mediante Resolución No. 39/248.

Indicado lo anterior los elementos importantes dentro de este proceso de investigación es el consumidor y usuario, además el proveedor como prestador de un servicio o vendedor de bienes, en donde la ley los define de la siguiente manera

(Decreto del Congreso de la Republica 6-2003, art. 3, literal c):

“Consumidor: Persona individual o jurídica de carácter público o privado, nacional o extranjera, que en virtud de cualquier acto jurídico oneroso o por derecho establecido, adquiera, utilice o disfrute bienes de cualquier naturaleza”.

(Decreto del Congreso de la Republica 6-2003, art. 3, literal k):

“Usuario: Persona individual o jurídica que adquiere a título oneroso o por derecho establecido legalmente, servicios prestados o suministrados por proveedores de carácter público o privado”.

(Decreto del Congreso de la Republica 6-2003, art. 3, literal g):

“Proveedor: Persona individual o jurídica de carácter público o privado, nacional o extranjera que en nombre propio o por cuenta ajena, con o sin ánimo de lucro, realice actividades de producción, fabricación, transformación, importación, construcción, distribución o comercialización de bienes o prestación de servicios a consumidores o usuarios en el territorio nacional y por las que cobre precio o tarifa”.

Es importante la definición de estos elementos y la relación que se origina entre los mismos, con motivo de actos económicos; en donde se tipifica el cobro o tarifa por la prestación de servicios, no así el cobro de la propina.

La presente normativa del cual se trata, no menciona ni define la propina, como un cobro adicional por el servicio prestado, por el contrario en el artículo 16 literal a) del citado cuerpo legal, regula como una de las prohibiciones a los proveedores el cobro del precio superior al exhibido, informado o publicado. En tal sentido, el consumidor tiene el derecho a pagar al proveedor el precio, tal y como se muestra en la información.

Esta disposición protege al consumidor, quién tiene a la vista el precio por lo que ha de consumir, y es prohibido el cobro superior al exhibido, con ello, debe entenderse el caso de los restaurantes de primera categoría de Guatemala, en los cuales, en el menú que se presenta al cliente tiene un precio definido para determinado menú, no obstante ello, se factura en caja, la propina, por lo que aumenta el consumo y el pago, lo que viene a afectar al consumidor quién no espera que le cobren un porcentaje por el total de lo consumido. En tal sentido se está violando esta norma que es clara al prohibir al proveedor cobrar un precio superior al exhibido.

Con respecto al tema de la propina Rodríguez (2014) indica:

“Desde ya algún tiempo el mercado y comercio de la comida ha funcionado en Guatemala sin normas que regulen el accionar respecto al pago de las propinas. Una regla “no escrita” establece pagar el 10 por ciento sobre el total consumido como una gratificación “voluntaria” por el servicio recibido.

Silvia Escobar, Jefa de la DIACO, explica en primera instancia que el pago de la propina es “voluntario” y por lo tanto debe de ser visto como una gratificación a los empleados del lugar al considerar que se recibió un buen servicio, pero advierte que no es obligatorio.

La propina nace de la decisión de haber recibido un buen servicio y es el consumidor el que decide si deja una propina o no. El consumidor debe de estar alerta a esto para decidir si la quiere cancelar o no porque recordemos que existe el derecho a la información veraz, clara y oportuna para realizar nuestro consumo.

La entrevistada hace un llamado a los comensales a denunciar en el libro de quejas o al teléfono 1544, si se está siendo objeto de coacción para pagar una propina. Las multas a los negocios que estén haciendo estos cobros en desacuerdo con el cliente, es de Q. 70 mil así como la devolución de lo cobrado, según lo establecido en el Decreto Ley 6-2003, Ley de Protección al Consumidor y Usuario” (p. 6).

2.4.7 Consideración de los Ingresos en concepto de Gratificaciones, por parte de la Defensoría del Consumidor y Usuario de la Procuraduría de los Derechos Humanos (PDG).

La Defensoría del Consumidor y Usuario tiene por objeto promover la efectiva defensa de los derechos de los consumidores y usuarios. Sus funciones específicas son las siguientes:

1. Monitorear el actuar de las entidades públicas responsables de verificar la cantidad, peso y calidad de los productos de consumo y la prestación de servicios por parte de empresas públicas y privadas.
2. Seguimiento a la agenda legislativa en materia de aprobación de normas concernientes a los derechos de los consumidores y usuarios.
3. Supervisar los precios de los productos de la canasta básica alimenticia, así como de los principales servicios públicos.

En la actualidad no existe una legislación específica que regule el porcentaje de la propina que debe de aplicar un establecimiento, aunque algunos tienden a aplicar el 10%.

Asimismo, tampoco se cuenta con el marco legal para definir la obligatoriedad o no del pago de estas gratificaciones por parte del consumidor, a pasar que algunos comercios ya lo incluyen en la factura sin previo aviso, lo cual podría constituirse en un delito.

La Defensoría del Consumidor y Usuario, en cuanto al tema de las propinas indica lo siguiente: Rodríguez (2014)

“Fernando Trabanino, jefe de la Defensoría del Consumidor y Usuario, indicó que “lamentablemente” el pago de las propinas en los restaurantes específicamente no se da de manera voluntaria por parte de los clientes, sino se les coacciona para hacer efectivo el pago, lo cual no está permitido.

Trabanino opina “Actualmente se ha verificado que se les coacciona a los consumidores a pagar cierto porcentaje y si no da, no se le brinda un buen servicio. Lo ideal sería que no existiera un porcentaje específico para dejar propina, sino que sea el consumidor el que libremente decida pagar la propina si el servicio fue de calidad”

Además, dice el de la PDH, que los montos por propina no llegan muchas veces a la persona que atendió a los clientes sino sirve como un medio de subvención para los empresarios quienes de esta forma pagan salarios a los demás trabajadores, resultando injusto para los

meseros en igual o mayor medida que para los comensales, pues los primeros dependen de las mismas.

El delegado de la entidad que vela por los DDHH agrega: Eso es algo que realmente está pasando. Las propinas no se entregan a las personas que sirvieron, sino se distribuye entre el proveedor y el personal de servicio. Esto es totalmente arbitrario y le corresponde al Ministerio de Trabajo a través de la Inspección General, ver este tipo de situaciones" (p. 6-7).

En cuanto a la distribución de la propina, varía de acuerdo a las políticas de la empresa; ejemplo de ello, en entrevista realizada a una gerente de una de estas compañías, la distribución del 100% de los ingresos las realizan de la siguiente forma: Alimentos y bebidas, que incluye personal de servicio y cocina un 68%, banquetes 18%, ama de llaves que incluye personal de lavandería, camareras, áreas públicas, supervisores, un 9% y roturas un 5%.

3 MARCO METODOLÓGICO

En el presente capítulo se expone la metodología que se utilizó para resolver el problema de investigación lo cual comprende lo siguiente:

3.1 Definición del Problema

Las gratificaciones obtenidas por empleados que laboran en empresas como hoteles y restaurantes por los servicios prestados; otorgado por terceras personas, algunas veces en forma voluntaria y otras en forma obligatoria, tienden por un lado a alterar las bases impositivas que pueden devenir en elusión o evasión tributaria, debido a que no se tiene un control de los ingresos de dichas gratificaciones y por ende escapa a la inclusión dentro de la base impositiva tributaria, es decir, que no se incluyen o no son tomados en consideración para efecto de cálculo de impuestos.

Además de lo anteriormente indicado, se altera la responsabilidad financiera en la retribución de mejores salarios a los empleados por parte de los empleadores, que influye en la base para el cálculo del pago de mejores prestaciones laborales. Esto debido a que se realiza pago de salarios mínimos y las gratificaciones no son consideradas para efecto de pago de prestaciones laborales.

En la actualidad existen estados que si contemplan este tipo de gratificaciones, lo que implica un importante desarrollo de su regulación y por ende poseen las herramientas jurídicas necesarias, para tratar de recaudar los impuestos que le corresponden, sin embargo, existen otros países en los cuales dicha regulación es mínima como es el caso del Estado de Guatemala.

3.2 Justificación de la Investigación

En la actualidad, en Guatemala algunas empresas del sector hoteles y restaurantes, contratan a su personal, utilizando la política de pago de salario mínimo, compensando el mismo con las gratificaciones como fuente de ingresos extras obtenidas del huésped y de los consumidores; alterando de esta forma la responsabilidad financiera en el pago de mejores salarios, y trasladándola a los usuarios de estos servicios.

La constitución política de la república de Guatemala, en el artículo 239 indica que es atribución del congreso de la república, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios y determinar las bases de recaudación para el mismo, de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

Por otra parte el Decreto 1441 Código de Trabajo de Guatemala, define claramente lo conducente al sueldo o salario, así: (Decreto del Congreso de la República, 1441 art. 88) “es la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del cumplimiento del contrato de trabajo o de la relación de trabajo vigente entre ambos”. En dicha definición se indica que la obligación de retribuir es del patrono, y no contempla las gratificaciones obtenidas de terceros.

La ley del Impuesto Sobre la Renta decreto 26-92 y la ley del Impuesto al Valor Agregado decreto 27-92; no tipificaban dichos ingresos extras por concepto de gratificaciones hasta el 31 de diciembre de 2012; es el 1 de enero de 2013 con la entrada en vigencia del Libro I (Impuesto Sobre la Renta), del decreto 10-2012 que se tipifican las gratificaciones en concepto de ingresos.

En la actualidad, se desconoce cuál es el tratamiento desde el punto de vista fiscal dado a los ingresos por gratificaciones en concepto de propinas.

Por lo anteriormente indicado, en el tratamiento tributario y laboral de estos ingresos, se desconoce si los mismos son tomados en cuenta, dentro de la base imponible para efecto del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al valor agregado y de las prestaciones laborales.

Es importante entonces realizar un estudio de la normativa tributaria vigente en Guatemala, a fin de establecer el tratamiento fiscal y laboral otorgado a estos ingresos.

3.3 Objetivos

Los objetivos de la investigación se dividen en general y específicos.

3.3.1 Objetivo General

Realizar un análisis al tratamiento tributario y laboral de los ingresos por gratificaciones (propinas) en hoteles y restaurantes de Guatemala, desde el punto de vista legal.

3.3.2 Objetivos Específicos

Los objetivos específicos que se plantean son los siguientes:

- a. Determinar la legalidad o ilegalidad del cobro de gratificaciones (propinas), en hoteles y restaurantes en Guatemala, desde el punto de vista de su naturaleza y la legislación actual.

- b. Conocer y analizar el tratamiento tributario desde el punto de vista del Impuesto Sobre la Renta; Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I, y sus reformas decreto 19-2013, del Congreso de la Republica.
- c. Conocer y analizar el tratamiento tributario desde el punto de vista de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; Decreto 27-92 y sus reformas, del Congreso de la Republica.
- d. Confirmar si existen criterios normativos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria que contemple el tratamiento tributario de ingresos por gratificaciones (propinas).
- e. Confirmar la observancia del Código de Trabajo Decreto 1441 del Congreso de la Republica, por parte de los hoteles y restaurantes en Guatemala en cuanto al cumplimiento del pago de salario mínimo.

3.4 Hipótesis

Para efectos de la presente investigación se formuló la siguiente hipótesis:

La falta de una ley específica en Guatemala que norme la gratificación (propina), sienta bases de exacción ilegal al consumidor y se convierte en una sustentación económica que altera la responsabilidad financiera en el pago de salarios en el sector de los hoteles y restaurantes; y puede ser fuente de evasión fiscal al no estar contemplado en la leyes de los Impuestos: Sobre la Renta y al Valor Agregado, ni en criterios normativos en materia de impuestos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.4.1 Variable Independiente

La variable principal independiente está constituido por la falta de una ley específica que norme las gratificaciones en concepto de propinas en Guatemala.

3.4.2 Variable Dependiente

Se identifican como variables independientes, el cobro de la propina en forma obligatoria por el establecimiento, inobservancia del Código de Trabajo en cuanto al cumplimiento de la responsabilidad financiera en el pago del salario mínimo vigente, y puede ser fuente de evasión

fiscal al no estar considerados en los impuestos: Sobre la Renta y al Valor Agregado, ni en criterios normativos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.5 Unidad de Análisis

Para realizar la investigación se tomó como unidad de análisis los impuestos; sobre la renta, al valor agregado y código de trabajo; así también las empresas que prestan servicios de hospedaje y alimentación en el sector hoteles y restaurantes, en la categoría de 5 estrellas, registrados en el Instituto Guatemalteco de turismo -INGUAT-; vigentes en la República de Guatemala en el año 2015.

3.6 Tipo de Estudio

La investigación realizada es de tipo descriptiva, es decir, no experimental, en la que la recolección de datos se realiza en un momento determinado, en un tiempo único. El propósito de la misma fue describir variables y analizar la incidencia e interrelación en un momento dado.

3.7 Método de Investigación

Se utilizó el método científico para la realización de la investigación, a través de un proceso metodológico de actividades que fueron ejecutadas en una secuencia lógica. El método científico fue aplicado en sus tres fases:

La fase indagadora se aplicó para recopilar información, teórica y legal por medio de fuentes primarias y secundarias; se realizó una amplia recopilación de material relacionado con el tema, que sirvió como material bibliográfico para fundamentar la misma, así también, incluyo entrevistas y cuestionarios a Gerentes y Directores de las empresas analizadas; en la fase demostrativa se procesó y analizo la información recopilada, utilizando la herramienta de análisis que permitiera la comprobación de la hipótesis de investigación; por último, en la fase expositiva se presentaron los resultados de la investigación, culminando con la presentación del presente trabajo de tesis.

3.8 Técnicas de Investigación Aplicadas

3.8.1 Técnica de Investigación documental o Bibliográfica

En cuanto a la técnica de investigación, se utilizó la técnica documental, la que permite analizar, recopilar y organizar la información relacionada las gratificaciones, leyes laborales, impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, vigentes en la República de Guatemala, por el periodo al 2015, lo que incluye la Constitución Política, leyes, reglamentos, acuerdos y documentos técnicos, mediante la aplicación de procedimientos metódicos de análisis-síntesis-tesis.

3.8.2 Técnica de Investigación de Campo

También se utilizó la técnica de campo en donde como herramienta se utilizó la encuesta, cuya recopilación de información sirvió para la verificación de la hipótesis planteada. Es decir, se utilizó para relacionarse con el objeto y obtener información de primera fuente con la realidad estudiada.

3.8.3 Población y Muestra

3.8.3.1 Población

Restaurantes de hoteles clasificados en la categoría de 5 estrellas registrados en el Instituto Guatemalteco de Turismo –INGUAT-, los cuales ascienden a la cantidad de 10 establecimientos, que representan el universo.

3.8.3.2 Muestra

Para efectos del presente estudio se utilizó el método de muestreo no probabilístico, adecuado para el tamaño del universo, en donde se seleccionó al azar 5 restaurantes de hoteles clasificados en la categoría 5 estrellas, y para la obtención de información se utilizó la encuesta, realizada al azar a 10 trabajadores de cada uno de estos establecimientos, que totalizan la cantidad de 50 empleados; que atienden directamente el servicio de mesas de dichos restaurantes.

4 ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y LABORAL DE LAS GRATIFICACIONES (PROPINAS) POR SERVICIOS EN LOS HOTELES Y RESTAURANTES DE GUATEMALA

En la actualidad la industria de la hotelería es una de las más importantes, por la atención a los turistas nacionales y extranjeros, que ha mostrado un crecimiento anual sostenido de alrededor del 3.6% en cuanto a su disponibilidad de hospedaje para turistas. Sin embargo a pesar de dicho crecimiento, estas instalaciones no han sido suficientes para satisfacer la demanda en temporadas altas (como semana santa y fiestas de fin de año).

De acuerdo con estadísticas INGUAT (2015), al mes de marzo de 2015 en Guatemala a nivel país, se cuenta con 2,872 establecimientos de hospedaje disponible, los cuales cuentan con 48,395 habitaciones y 125,301 camas.

El movimiento hotelero de turistas, se enfoca a la cantidad de huéspedes, llegados a los departamentos del país y que al llegar en algún establecimiento, adquieren la calidad de huéspedes y por ende provocan pernoctaciones, INGUAT (2015) “en el transcurso del primer semestre 2015 la cantidad de huéspedes alcanzo la cifra de 2,773,238. El mayor receptor fue el departamento de Guatemala con 1,358,857, segundo lugar Sacatepéquez con 456,015; tercero Sololá con 139,878”. (p. 16)

En cuanto a la generación de empleo, ASIES (2014) “En 2013, 12,498 personas fueron contratadas de manera fija en el sector hotelero. Asimismo, por la estacionalidad de esta actividad durante el año, contrataron a 2,062 personas de manera temporal. A partir de estos datos se puede estimar que por cada 3.3 habitaciones ocupadas, el sector hotelero genera un empleo fijo” (p.5).

Las empresas de los hoteles conjuntamente con los restaurantes, son una de las principales actividades que contribuyen al desarrollo económico del país. De acuerdo al estudio realizado por la Asociación Red Nacional de Grupos Gestores (2012), estas empresas se sitúan en tercer lugar y representan el 9%, únicamente por detrás de las empresas que se dedican al comercio al por mayor y menor 58.2%, y de la industria manufacturera 13.6% (p.6).

Además estas empresas absorben el 8.5% del empleo Guatemalteco. Asimismo desde el punto de vista del consumo de los hogares, este representa el 6.9%, por debajo del consumo de alimentos 30.47%, alquiler 10.94% y telefonía 8.81% (p. 7, 26).

El crecimiento del sector de restaurantes entre el 2013 y 2014 fue según Dardón (2015) “el número de restaurantes creció en promedio 10% y paso de 13 mil 605 a 20 mil 361 en 2014” (párr. 1).

4.1 Componentes de Estudio

Como parte medular en los componentes del presente estudio, se tiene el análisis de las normativas de la República de Guatemala, y su aplicación con el tema de las gratificaciones, llamadas también propinas, desde el punto de vista fiscal y laboral.

Dentro de la legislación en Guatemala se consideraron las siguientes normativas:

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, Código de Trabajo, Ley de protección al consumidor y usuario,

4.2 Análisis de las Gratificaciones y la Normativa Tributaria y Laboral

4.2.1 Ingresos por Gratificaciones (propinas) en Guatemala.

Empezaremos analizando los ingresos por gratificaciones, en concepto de propina; si nos remontamos a los orígenes, la naturaleza de la propina es ser voluntaria, es decir, que se otorga por generosidad, por supuesto, por un buen servicio recibido en hoteles y restaurantes; y se entrega directamente al trabajador en el momento en el que se prestó el servicio.

Sin embargo, en el transcurrir del tiempo, esta se ha convertido prácticamente en obligatoria; ya que es costumbre que el proveedor del servicio lo cargue directamente en la factura sin consultarle al cliente.

Guatemala no es la excepción, ya que en la actualidad la industria de los hoteles y restaurantes, realizan dicha práctica, sin consultarle al cliente o consumidor.

Es importante indicar además, que los hoteles cuando cotizan eventos como graduaciones, cumpleaños, graduaciones, bodas, etc., incluyen dentro de la misma el 10% en concepto de propinas utilizando la figura de cargo por servicio, es decir, que entonces el cobro lo realiza directamente el proveedor del servicio. Lo mismo sucede con aquellos proveedores que prestan el servicio de alimentos y bebidas a domicilio.

En Guatemala no se tiene una normativa específica que aplica a los ingresos por ese concepto, por el contrario, si se cuenta con la Ley de protección al consumidor y usuario, emitida a través del Decreto 006-2003 del Congreso de la República, que indica en el artículo 16 literal a) que prohíbe a los proveedores el cobro del precio superior al exhibido.

La Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor –DIACO- confirma que el pago de la propina es voluntario y advierte que no es obligatorio; además hace un llamado a los consumidores a denunciar en el libro de quejas o al teléfono 1544 si son coaccionados en el pago de la propina. Las multas a los establecimientos que realicen estos cobros en desacuerdo con los clientes, es de hasta setenta y cinco salarios mínimos, de acuerdo con los artículos 70 y 71 de la citada ley.

Otra de las oficinas que vela por los derechos del cliente es, la Defensoría del Consumidor y Usuario de la Procuraduría de los Derechos Humanos, y quien reconoce que el pago de la propina en los restaurantes no se da de forma voluntaria por parte de los clientes, sino se les coacciona para hacer efectivo el pago, lo cual no está permitido.

A pesar de ser voluntaria, se han realizado intentos por legalizarla, como ha sucedido en otros países, sin embargo en la actualidad esto no ha sido posible. En agosto de 2005 el Congreso de la República conoció en pleno la iniciativa de ley con número de registro 3290 denominada Ley de Gratificación por servicios prestados al cliente, impulsado por diputados de la UNE.

Dentro de los motivos, los legisladores reconocen que las gratificaciones en los establecimientos de consumo o bebidas, otorgado por los clientes a los trabajadores, carece de control por parte de las autoridades laborales y fiscales, motivo por el cual proponen la iniciativa de ley que pretende convertir en obligatoria la propina en favor de los trabajadores de restaurantes, bares, y cualquier establecimiento mercantil, sin incluir establecimientos de comida rápida y aquellos que no tienen servicio a los clientes en mesa.

La iniciativa de ley, establece con carácter obligatorio una propina equivalente al 10% del valor del consumo, además de su inclusión en la factura. El monto de la factura no se tomara en cuenta para efectos de prestaciones laborales, aguinaldos o indemnizaciones, sin embargo si se podrá exigir el pago por la vía judicial como cualquier otra prestación.

Algo importante es que las gratificaciones no están afectas al pago de impuestos de ninguna naturaleza y su distribución entre los trabajadores se realizara en forma proporcional al salario de cada uno. Se adjunta en Anexo 1 la iniciativa de ley.

4.2.2 Ingresos por Gratificaciones (propinas) y su tratamiento tributario, según la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta; Decreto 10-2012 y sus reformas Decreto 19-2013, del Congreso de la Republica.

Uno de los principios de la potestad tributaria, bajo el cual se dictan las normas jurídicas para la creación de tributos y el cobro del mismo, es el principio de legalidad.

Producto de la aplicación de dicho principio en la ley del impuesto sobre la renta, es que ésta, contiene los elementos básicos del tributo; es decir, la relación jurídica tributaria. Esta relación jurídica tributaria es la que crea el vínculo entre el estado y los contribuyentes, para exigir el pago de los tributos.

Dentro de estos elementos se tienen; el elemento personal, constituido por el sujeto activo y el sujeto pasivo; el hecho generador, el objeto impositivo, el tipo impositivo, la base impositiva y el elemento temporal.

En el contexto de los ingresos por gratificaciones (propinas), es importante determinar, si encuadra dentro de los elementos de la relación jurídica tributaria como lo son; el objeto impositivo, el hecho generador, el sujeto pasivo.

Del objeto impositivo; el impuesto sobre la renta, también denominado ISR, es un impuesto directo que se aplica en Guatemala, y que *grava las rentas* de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se indican en la ley; rentas provenientes de actividades lucrativas, del trabajo, de capital y ganancias de capital.

Indicado lo anterior es importante definir lo que es una renta, ya que ello es lo que grava el impuesto. Se puede indicar entonces, que una renta es la utilidad o el beneficio que rinde algo o lo que de ello se cobra.

De acuerdo a lo que se indica la real academia española (2014) en cuanto a renta: “Del lat. *reddīta* 'réditos, renta', infl. por *vendīta* 'venta'.

1. f. Utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra.
2. f. Aquello que paga en dinero o en frutos un arrendatario.
3. f. Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona.
4. f. Deuda del Estado o títulos que la representan.
5. f. Der. En materia tributaria, importe neto de los rendimientos.”

Ossorio (s.f.) define lo que es renta como “Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capitales, dinero o privilegio. | Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa. | Deuda pública. | Títulos que la representan. | Precio que en dinero o en especie paga el arrendatario. | Pensión o cantidad que por obligación o liberalidad se pasa a una persona. | Rédito, interés” (p. 836).

En el caso que se aplicara a la categoría de rentas del trabajo, según la ley artículo 2 numeral 2, esta lo constituye, 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.

En el caso de la categoría de renta de actividades lucrativas, según la ley artículo 2 numeral 1, se incluyen dentro de estas, la producción, venta y comercialización de bienes, así como la prestación de servicios.

Indicado lo anterior, la propina que recibe el trabajador, en este caso del cliente que se constituye en un tercero, no representa una renta, ya que no es regular y se da en forma voluntaria; no existe una relación directa entre el trabajador y el consumidor, la relación directa la tiene con su patrono, derivado del trabajo en relación de dependencia, y su renta lo constituye el pago del salario, proveniente de su patrono.

Del hecho generador; si se observa el artículo 68 hecho generador, indica que uno de los requisitos para que surja la obligación tributaria es que la propina, sea pagada por los empleadores a sus empleados (*...paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior*); sin embargo, esas gratificaciones son pagadas por los clientes de los establecimientos y no por el empleador, motivo por el cual no encuadra dentro del hecho generador del impuesto y por lo mismo resulta no afecta el ISR. Esto queda confirmado con la expulsión de la propina del impuesto sobre la renta, según artículo 17 del Decreto 19-2013 reforma fiscal.

En cuanto al sujeto pasivo, desde el punto de vista de los ingresos por servicios personales en relación de dependencia, no se origina la condicionante, ya que como se indicó, las propinas las paga el consumidor.

Indicado lo anterior, las propinas pagadas de esa forma no se consideran rentas del trabajo, y tampoco se consideran rentas de actividades lucrativas.

Entonces, ¿cuál es el tratamiento de acuerdo a la Ley de actualización tributaria, impuesto sobre la renta?

Al hablar de la propina, se debe considerar que quien resulta ser el perceptor y por lo tanto, beneficiario de la misma es el trabajador, mediante un efecto directo y otro indirecto. El efecto directo implica una relación bipartita entre el cliente o consumidor final y el trabajador, mientras que el efecto indirecto implica una relación tripartita entre el cliente – patrono – trabajador.

4.2.2.1 Tratamiento fiscal de las gratificaciones (propinas) recibidas directamente por el trabajador.

Como ya se indicó, las gratificaciones, la pagan los clientes de los establecimientos y no el empleador, razón por la cual no encuadra dentro del hecho generador del impuesto y por ello no resultan afectas al Impuesto Sobre la Renta. Por tratarse de una modalidad de entrega directa por parte del cliente al trabajador, no se tiene un control de estas gratificaciones.

4.2.2.2 Tratamiento fiscal de las gratificaciones (propinas) recaudadas por el establecimiento.

En esta modalidad se asume que la gratificación es voluntaria, el establecimiento actúa únicamente como recaudador, realiza entonces un cobro por cuenta ajena, es decir, estas no forman parte del costo del servicio; en tal sentido dichas gratificaciones, no encuadra dentro del hecho generador, motivo por el cual no se encuentran afectas al impuesto.

Es importante indicar, que el establecimiento, que realiza cobro por cuenta ajena, tiene que demostrar a través de los registros y su distribución, que las gratificaciones recaudadas las traslada de forma íntegra al trabajador.

4.2.2.3 Tratamiento fiscal de las gratificaciones (propinas) utilizando la figura de cargo por servicio, donde la percepción lo realiza el patrono.

Briceño (1985) cita a Ernesto Krotoschin, que expone: “El llamado recargo por servicio con carácter obligatorio y fijo, tiene naturaleza distinta que la propina común que es voluntaria y aleatoria porque este es un porcentaje fijo, calculado sobre el monto de las facturas, cuyo importe corresponde al empleador cobrarlo a los clientes, utilizando alguno de los sistemas para la repartición” (p. 393).

Como se puede observar el cargo por servicio es un porcentaje que se impone en una contratación, desde el momento en el cliente solicita el servicio, es decir, tiene carácter obligatorio; normalmente se impone en ciertas actividades sociales, recepciones, en donde el cliente es uno y los invitados son numerosos, el servicio es general y está atendido por un grupo reducido de meseros y cantineros.

Indicado lo anterior bajo esta figura, el cargo forma parte del costo por servicio y se encuentra incluido en la factura, lo que constituye renta para el establecimiento; esta modalidad encuadra dentro de las rentas de actividades lucrativas, según el artículo 2 numeral 1, por lo que al efectuarse el pago al empleado, se convierte en renta afecta del Impuesto Sobre la Renta para este último, ya que el pago lo está efectuando el patrono. Esto indica que bajo esta modalidad encuadra dentro del hecho generador y se origina el sujeto pasivo.

4.2.2.4 Tratamiento fiscal de las gratificaciones (propinas) recibidas por personas sin relación de dependencia.

Otra modalidad en el campo laboral, es que los empleadores contratan a sus trabajadores, por medio de un contrato de servicios, en donde las personas son contratadas bajo la figura de prestación de servicios técnicos, en donde se obliga al trabajador a extender factura a cambio del correspondiente pago, en concepto de honorarios por servicios técnicos.

Bajo esta premisa, las personas que laboran bajo esta modalidad, en hoteles y restaurantes; y que perciban propinas, encuadran dentro del hecho generador de las rentas de actividades lucrativas, regulado en el artículo 10 del Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica, Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta. Por lo tanto, por la prestación de sus servicios incluyendo las gratificaciones, deben emitir factura y pagar el Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo al régimen en el cual se encuentren inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar, la regulación de los ingresos en concepto de gratificaciones, específicamente la propina, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha carecido de certeza jurídica por las siguientes razones:

- ✓ Su inclusión no ha tenido constancia en el tiempo, dentro de la base tributaria.
- ✓ La falta de regulación o carencia de una ley específica la hace no obligatoria.
- ✓ Su característica es ser voluntaria, aun cuando hay empleadores que lo incluyen como incentivos dentro de la contratación de su personal, los cuales incluyen como complemento en el salario.

4.2.3 Ingresos por Gratificaciones (propinas) y su tratamiento tributario, según la Ley del Impuesto al Valor Agregado; Decreto 27-92 del Congreso de la Republica y sus reformas.

En el presente apartado se analizara si la gratificación es gravada con el impuesto para efectos del IVA. Cabe indicar que el análisis de la causación del Impuesto al Valor Agregado, se efectúa en relación a los elementos; hecho generador, sujeto pasivo, base del impuesto.

- ✓ Hecho Generador: Es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Es el mecanismo en la ley para establecer la relación jurídica tributaria con el sujeto pasivo.

Desarrolla 2 elementos para su realización, el objetivo y el Subjetivo. El objetivo consiste en la descripción del hecho concreto en la norma tributaria, que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente; y el subjetivo se refiere a los sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez realizado el hecho generador, que están constituidos por el sujeto activo y el sujeto pasivo.

En el concepto real de la propina, dada su naturaleza es una gratificación voluntaria, una generosidad, del cliente por la atención recibida del mesero. No constituye una remuneración por un servicio personal, ya que no existe una relación contractual. La relación contractual está dada entre el mesero y el establecimiento.

Esto quiere decir, que la denominación de propina, no es un indicador que causa el impuesto

Bajo esta premisa, la propina no encuadra dentro del hecho generador del impuesto; la ley desarrolla el hecho generador en el artículo 3 y dentro del mismo no se tipifica la propina, lo que viene a confirmar lo indicado.

- ✓ Otro elemento es el sujeto pasivo y este lo constituye, los contribuyentes que celebren actos o contratos grabados por la ley, según el artículo 5. En este sentido, para el caso de la propina, si no encuadra dentro del hecho generador, no se crea una relación jurídica tributaria con sujeto pasivo alguno.
- ✓ Base del Impuesto: En cuanto a la base del impuesto, según los artículos; 11 numeral 3 y 12 numeral 3, la base imponible de las ventas y/o servicios lo constituye el precio de los mismos

menos los descuentos concedidos de acuerdo a prácticas comerciales. Se indica además que a dichos precios debe adicionarse *cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas.*

Como se indicó con anterioridad, bajo la premisa que la propina es una gratificación voluntaria, una generosidad, y que no encuadra dentro del hecho generador y no se crea una relación jurídica tributaria con sujeto pasivo alguno, no estaría formando parte de la base del impuesto, aun y cuando se tenga el párrafo *cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas.*

El tratamiento es diferente en aplicación al párrafo *cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas,* cuando en eventos a grupos grandes de personas, los hoteles y restaurantes, y otros proveedores de alimentos y bebidas a domicilio, *realicen el cobro de la propina bajo la figura de cargo por servicio,* entonces deja de encuadrar en el concepto de propina, por lo que el cobro forma parte del costo del servicio.

Indicado lo anterior, bajo la figura de costo por servicio, representa un ingreso para el establecimiento y por lo tanto, afecto al impuesto.

Ahora bien, el reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo 5-2013, norma la aplicación de lo que desarrolla la ley; en este sentido los artículos del reglamento que norman la aplicación de los artículos de la ley, en cuanto al tema de la propina y cobros por cuenta ajena son los siguientes:

(Acuerdo Gubernativo del Presidente de la Republica, 05-2013, Art. 17)

“Recargos por propinas o gratificaciones. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 11, numeral 3) y 12 numeral 3) de la Ley, en la factura de los contribuyentes que realicen la venta o la prestación de servicios deberá figurar cualquier suma que haya cargado por concepto de propinas, gratificaciones o similares, que le paguen sus clientes.

- 1) Se considera para este efecto como propinas, gratificaciones o similares:
- 2) Las sumas o cantidades que el contribuyente agregue al total del consumo, cuando lo haga saber a los clientes a través de aviso impreso en el menú, en sus folletos o anuncios publicitarios.

Las cantidades o sumas que el contribuyente agregue al total del consumo realizado, en el recibo, comanda, cuenta o documento similar presentado al cliente, para su pago, previo a facturarlos”.

(Acuerdo Gubernativo del Presidente de la Republica, 05-2013, Art. 18)

“**Cobro de servicios por cuenta ajena.** Para los efectos de lo establecido en el artículo 12, numeral 3, de la Ley, forma parte de la base imponible, cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes y que deben figurar en las facturas, salvo contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas, o que se trate de cobros realizados por cuenta de tercero”.

(Acuerdo Gubernativo del Presidente de la Republica, 05-2013, Art. 33, párrafos 2 y 3),
Facturas emitidas por máquinas o cajas registradoras.

“En cintas internas de auditoria de la máquina o caja registradora autorizada quedará impresa cada operación, incluyendo propinas o gratificaciones, constituyéndose en el duplicado del documento emitido. Dichas cintas deben ser conservadas por el contribuyente emisor por el plazo de prescripción que establece el Código Tributario.

En el caso de personas individuales o jurídicas que realicen cobros por cuenta ajena, perciban aportes o donaciones en beneficio de entidades no lucrativas debidamente registradas como tales ante la SAT, y que tengan autorización de la SAT para el uso de máquinas registradoras computarizadas o sistemas computarizados integrados de contabilidad para emitir facturas, deben incluir estos montos inmediatamente después de consignar en la factura la frase "FIN DE LA FACTURA". Los montos recibidos por los conceptos indicados, deberán registrarse en la contabilidad en una cuenta específica que permita su comprobación”.

Analizando los artículos del reglamento antes indicados, en aplicación al tema de la propina, estas causan y son motivo de confusión, esto debido a que en el reglamento en el artículo 17 se tipifica el concepto de propinas o gratificaciones por recargos, incluyéndolos como hechos generadores que no están en ley. El artículo 18 indica sobre el cobro de servicio por cuenta ajena, indicándose con anterioridad que no existe un cobro por parte del mesero, ya que no existe una relación contractual entre éste y el cliente. Y finalmente el artículo 33 indica que los cobros por cuenta ajena, únicamente deben registrarse en la contabilidad en una cuenta específica que permita su comprobación.

En el presente caso el reglamento solo puede tener un sentido, debe incluirse en la factura el cargo por servicio, cuando es realizado por el establecimiento, y no cuando se trata de una generosidad del cliente con el mesero.

4.2.4 Ingresos por Gratificaciones (propinas) y su tratamiento tributario, según Criterio de Superintendencia de Administración Tributaria CS-SAT-001-2014. De fecha 07 de febrero de 2014, tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta.

1. “Conforme el artículo 12, numeral 3) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 17 de su reglamento, en la factura del contribuyente que realice la prestación del servicio debe de figurar el cargo por propinas, que le paguen sus clientes, debiendo las mismas formar parte de la base imponible de dicho impuesto y por ende deberá cargarse el mismo en cada factura emitida; y enterar el impuesto que corresponda legalmente a la Administración Tributaria.
2. En cuanto al Impuesto Sobre la Renta, debido a la reforma efectuada por el artículo 17 del Decreto número 19-2013 del Congreso de la Republica, los ingresos por propinas que reciban las personas que laboren en relación de dependencia, se encuentran no afectos.
3. Los contribuyentes que presten servicios sin relación de dependencia deberán facturar los mismos incluyendo la propina; y, tributarán tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta, conforme el régimen al que se encuentren sujetos”.

A criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, de acuerdo al Artículo 12 numeral 3 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y al artículo 17 del Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la factura que se emita por la venta o la prestación de un servicio, deberá incluir el monto cargado por propinas que paguen los clientes, pues estas serán afectas también de este impuesto.

Como se puede observar, para efectos del Impuesto al Valor Agregado, la Superintendencia de Administración Tributaria no considera lo tipificado tanto en el hecho generador como el sujeto pasivo del impuesto.

4.2.5 Ingresos por Gratificaciones (propinas) y su tratamiento laboral, según el Código de Trabajo; Decreto 1441 del Congreso de la Republica.

En Guatemala, la relación laboral está regulado en el código de trabajo, establece los derechos tanto de patronos como de trabajadores, con ocasión del trabajo y crea instituciones para la resolución de conflictos.

La relación laboral surge en virtud de un contrato o relación de trabajo, en el cual convergen el patrono y el trabajador, el primero quien utiliza los servicios (materiales, intelectuales o de ambos géneros) y el segundo quien los presta.

En virtud del contrato, surge el vínculo económico-jurídico, es decir, el trabajador queda obligado a prestarle sus servicios personales o a ejecutarle una obra al patrono, esto a cambio de una retribución de cualquier clase o forma. Es importante indicar que según el código de trabajo en el artículo 19 primer párrafo, para que el contrato individual de trabajo exista y se perfeccione, basta con que se inicie la relación de trabajo.

Dentro de las obligaciones de los trabajadores, según el artículo 63 literal b, indica que debe ejecutar el trabajo con la eficiencia, cuidado y esmero, en la forma, tiempo y lugar convenidos.

Como se ha indicado el salario según el código de trabajo artículo 88, es la retribución que el patrono debe de pagar al trabajador en virtud del cumplimiento del contrato de trabajo. Guatemala como estado miembro de la organización internacional de trabajo ha ratificado el convenio número 131, emitido en 1970 sobre métodos de fijación de salarios mínimos; con el objetivo de que el pago del salario mínimo cubra las necesidades normales de orden material, moral y cultural, del trabajador y su familia.

Indicado lo anterior, los valores que percibe un empleado en concepto de propina, no constituye salario ni parte de su salario, y por lo tanto no debe de estar incluido en la nómina. Esto derivado que dichos ingresos, no provienen del establecimiento que es el contratante del trabajador, sino de un tercero, que si bien es el cliente del establecimiento, no tiene ninguna relación con ésta; aun cuando para el trabajador constituya un ingreso.

Bajo esta premisa, si el dinero de las propinas no constituye salario y no forman parte de la nómina, quiere decir, que no integra la base para el cálculo de prestaciones laborales, y seguro social.

Se puede concluir entonces, que dentro de la legislación laboral de Guatemala, contenida en el Decreto 1441 del Congreso de la Republica, no se encuentra legislada la propina, dentro del salario que devenga el empleado por su trabajo.

4.3 Resultado

Como parte del proceso de la investigación realizada se obtuvieron los siguientes resultados:

- a) Se pudo establecer que el cobro de las gratificaciones (propinas) en los hoteles y restaurantes en Guatemala es ilegal desde los siguientes puntos de vista:
 - i El origen y la naturaleza de la propina es ser voluntaria, el cliente o consumidor lo otorga por generosidad, por un buen servicio recibido; se entrega en el momento y directamente a la persona que atendió el servicio.
 - ii Esto se confirma en la Ley de protección al consumidor y usuario, emitida a través del Decreto 006-2003 del Congreso de la Republica, que indica en el artículo 16 literal a) que prohíbe a los proveedores el cobro del precio superior al exhibido. También la oficina de la Defensoría del Consumidor y Usuario de la Procuraduría de los Derechos Humanos, que vela por los derechos del cliente, reconoce que el cobro no está permitido.
 - iii En Guatemala las gratificaciones (propinas) no cuenta con una ley específica, ni se incluye en la normativa laboral contenida en el Código de Trabajo. La Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Superintendente indica, Rodríguez (2014) “mientras no exista una ley que norme la propina, este pago seguirá siendo opcional” (p. 6). Indicado lo anterior, todo cobro que se realice por gratificación (propina) es ilegal.
- b) En relación al tratamiento tributario de las gratificaciones en la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 y sus reformas Decreto 19-2013, del Congreso de la Republica; no obstante lo indicado en la literal a), y que en los restaurantes realizan el cargo en la factura y realizan el cobro de la gratificación (propina), el tratamiento de las mismas derivado de la relación jurídica-tributaria es el siguiente:
 - i Cuando la gratificación (propina) *lo recibe directamente el trabajador*; bajo esta modalidad no está afecto, y que las condiciones no permiten el control de las mismas.
 - ii Cuando la gratificación (propina) *es recaudada por el establecimiento, como un cobro por cuenta ajena*, sigue siendo ingreso no afecto, sin embargo, se tiene que demostrar a través de los registros y su distribución, que fueron trasladadas en forma íntegra al trabajador.

- iii Cuando la gratificación (propina) *bajo la figura de cargo por servicio es percibido por el patrono*, y ésta es parte del costo del servicio, constituye renta afecta y por lo tanto, gravado con el impuesto.
 - iv Cuando las gratificaciones (propinas) *son recibidas por personas sin relación de dependencia* y lo paga el establecimiento contra entrega de factura, constituyen rentas de actividades lucrativas y están afectas al pago del impuesto, bajo el régimen en el cual están inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria.
- c) En relación al tratamiento tributario de las gratificaciones en el Impuesto Al Valor Agregado, Decreto 26-92, del Congreso de la Republica y su reformas, no obstante lo indicado en la literal a), y que en los restaurantes realizan el cargo en la factura y realizan el cobro de la gratificación (propina), el tratamiento de las mismas derivado de la relación jurídica-tributaria es el siguiente:
- i Cuando la gratificación (propina) *lo recibe directamente el trabajador*; bajo esta modalidad no está afecto, y que las condiciones no permiten el control de las mismas.
 - ii Cuando la gratificación (propina) *es recaudada por el establecimiento, como un cobro por cuenta ajena*, sigue siendo un ingreso no afecto, ya que la misma por ser otorgado como un acto de generosidad, no encuadra como un hecho generador y no se encuentra tipificado en la ley dentro del hecho generador.
 - iii Cuando la gratificación (propina) *bajo la figura de cargo por servicio es percibido por el patrono*, y ésta es parte del costo del servicio, constituye hecho generador y por lo tanto, gravado con el impuesto.
 - iv Cuando las gratificaciones (propinas) *son recibidas por personas sin relación de dependencia* y lo paga el establecimiento contra entrega de factura, constituye hecho generador y están afectas al pago del impuesto, bajo el régimen en el cual están inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria.
- d) Se confirmó que la Superintendencia de Administración Tributaria ha emitido criterio bajo referencia CS-SAT-001-2014. De fecha 07 de febrero de 2014, en donde como institución plasman en dicho documento su criterio respecto al tratamiento tributario que debe de dársele a las propinas, tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta, siendo estos los siguientes:
- i Impuesto al Valor Agregado: De acuerdo al artículo 12 numeral 3) de la Ley y 17 del reglamento, en la factura del contribuyente que preste el servicio debe de figurar el cargo por propina, debiendo las mismas formar parte de la base imponible y enterar el impuesto que corresponda a la Administración Tributaria.

- ii Impuesto Sobre la Renta: En base a la Ley de Actualización Tributaria, debido a la reforma efectuada por el artículo 17 del Decreto número 19-2013, al numeral 1 del artículo 68 del Decreto número 10-2012, ambos del Congreso de la Republica, los ingresos por propinas que reciban las personas que laboran en relación de dependencia, se encuentran no afectos.
- iii Además indica que los contribuyentes que presten servicios sin relación de dependencia deberán facturar los mismos incluyendo la propina; y, tributarán tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta, conforme al régimen al que se encuentren sujetos.

En análisis a este criterio, se observa que grava con el impuesto a la propina por el simple hecho de figurar en la factura, y no considera la causal del hecho generador y si existe una relación jurídica-tributaria con algún sujeto pasivo.

- e) El tratamiento laboral de las gratificaciones (propinas) según el Código de Trabajo se indica lo siguiente:
 - i Se determinó que dentro de la legislación laboral de Guatemala, contenida en el Decreto 1441 del Congreso de la Republica, no se encuentra legislada la propina, es decir, no constituye salario ni complemento del salario, para el empleado por el trabajo que desarrolla. Esto debido a que no existe una relación contractual cliente-trabajador, la relación contractual está dada entre empleador-empleado.
 - ii Las gratificaciones (propina) por no considerarse salario ni complemento de salario, no forman parte de la nómina, quiere decir entonces, que no integran la base para el cálculo de prestaciones laborales, y seguro social.
- f) Dentro de los derechos sociales mínimos, contenida en la Constitución política de la República de Guatemala, el Código de Trabajo y el Convenio 131 sobre Métodos de Fijación de Salarios Mínimos 1970, de la Organización Internacional del Trabajo ratificado por Guatemala, se encuentra el derecho al pago del salario mínimo.

Como parte de la investigación, se llevó a cabo trabajo de campo, con empleados que trabajan en la actividad de hotelería y restaurante, cuyo objetivo de la entrevista fue conocer de primera fuente, la información con respecto a:

- i El ingreso en concepto de salario mínimo que los mismos obtienen en forma mensual, en cumplimiento del Acuerdo Gubernativo No. 303-2015 de fecha 29 de diciembre de 2015, con vigencia a partir del 1 de enero de 2016.
- ii El % en concepto de gratificaciones (propinas) que cobran las empresas que se dedican a las actividades de hotelería y restaurante.
- iii De qué forma o bajo que modalidad recibe la gratificación (propina) el trabajador que atiende directamente el servicio al cliente.

La boleta se estructuro con las preguntas siguientes:

1. ¿El ingreso en concepto de salario mensual, que usted obtiene se encuentra dentro del rango de?
 - a.) De Q. 1.00 a Q. 2,497.00 _____
 - b.) De 2,498.00 a 3,476.00 _____

GRAFICA 1



De las 50 personas encuestadas, el 24% equivalente a 12 personas respondió que su salario base mensual se encuentra entre el rango de Q. 1.00 a Q. 2,497.00, mientras que el 76% que equivale a 38 personas, respondió que su ingreso se encuentra dentro del rango de Q. 2,498.00 a Q. 3,476.00. Esto confirma que del 100% de las personas encuestadas, el 24% de ellas no obtiene el salario mínimo mensual, cuyo monto para el

año 2016 es de Q. 2,497.04, sin incluir la bonificación incentivo de Q. 250.00 Decreto 37-2001; lo que refleja incumplimiento a las normativas laborales vigentes.

Fuente: Elaboración propia en base a entrevistas realizadas en febrero de 2016.

2. ¿La empresa para la que usted trabaja tiene estipulado el cobro de propinas?
SI ____ NO ____ . ¿Si su respuesta es afirmativa, cual es el porcentaje? _____

GRAFICA 2



De las 50 personas encuestadas, el 2% equivalente a 1 persona no respondió a la pregunta, mientras el 98% que equivale a 49 personas, respondió que el porcentaje que cobra la empresa para la que labora, en concepto de propina es de 10%.

Fuente: Elaboración propia en base a entrevistas realizadas en febrero de 2016.

3. ¿De qué forma percibe usted los ingresos en concepto de propina?: (puede marcar más de una respuesta si así lo considera)
- a. Directa (Cliente) _____
 - b. Por el Establecimiento _____
 - c. Sin relación de dependencia (Servicios Técnicos) _____
 - d. Por cuenta ajena _____

Las respuestas obtenidas de las encuestas fueron las siguientes:

DESCRIPCIÓN	CANTIDAD	PORCENTAJE
Obtenido en forma: Directa (Cliente) y por el Establecimiento.	49	98%
Obtenido en forma de: Cobro por cuenta ajena.	01	02%
Obtenido en forma de: Sin relación de dependencia (Servicios Técnicos)	0	0%
Total personas encuestadas	50	100%

De las 50 personas encuestadas, el 98% equivalente a 49 personas respondieron que obtienen las propinas en forma, tanto directa (cliente) como por el establecimiento, mientras que el 2% que equivale a 1 persona, respondió que obtiene la propina como cobro por cuenta ajena.

Fuente: Elaboración propia en base a entrevistas realizadas en febrero de 2016.

- g) Derivado de la problemática planteada se presenta la siguiente propuesta de solución:
- i Se hace necesario que el Congreso de la Republica emita una normativa específica para el tema de las propinas, en donde se tomen en consideración los siguientes aspectos:
 - ✓ La propina es una gratificación otorgada en forma voluntaria, una generosidad; por lo que se debe tipificar la prohibición en cuanto al cobro en forma obligatoria, porcentaje y cargo en la factura, en cumplimiento a los derechos del consumidor, y la situación económica del país.
 - ✓ Que la misma debe de otorgarse en forma directa al empleado y no al pagarse la cuenta. Además de que no deben de ser motivo de negociación, como un complemento al salario al contratar al empleado, al inicio de una relación laboral.
 - ✓ Estas gratificaciones no deben de ser objeto de gravamen alguno, tal como se indica en la iniciativa de ley 3290 Ley de gratificación por servicios al cliente, del Congreso de la República de Guatemala.
 - ✓ Debe de tipificar con claridad el tratamiento laboral, tanto para empleador como para empleado.
 - ii Que el Ministerio de Trabajo y Previsión Social a través de la Inspección General, cumpla con su rol de supervisión de estos establecimientos y aplicar las sanciones que correspondan, en cumplimiento de las garantías laborales de los trabajadores, por parte de los patronos; dentro de los que se encuentran el pago de salarios mínimos.

4.3.1 Comentarios sobre la Verificación de la Hipótesis

Como ya se ha indicado, las gratificaciones en concepto de propinas, se otorga por generosidad a las personas que atienden los establecimientos, entre ellos hoteles y restaurantes, por el buen servicio prestado.

Derivado de lo anterior, se indica que la naturaleza de la propina es de carácter voluntario y bajo ese criterio no obligatorio.

Por lo antes indicado, el sustentante exterioriza que la hipótesis se confirma en forma parcial por las siguientes razones:

- a) Las respuestas revelan que efectivamente las empresas, que se encuentran en este sector de la actividad económica obtienen en concepto de propina un 10% sobre el monto del servicio o valor de la factura; lo que posteriormente es distribuido entre los trabajadores que laboran en la misma.

Las gratificaciones pasan a ser una sustentación económica, tanto para los patronos como para algunos trabajadores.

Para el patrono porque complementa aquellos pagos que realiza en concepto salario que realiza por debajo del mínimo; es decir, el patrono deja de lado la responsabilidad de realizar el pago de salario mínimo. Para el trabajador porque complementa su salario para llegar o superar el salario mínimo.

Al realizarse un cargo por propina en la comanda o en la factura, pasa a ser un pago en forma obligatoria para el cliente, y se convierte en un cobro ilegal por parte del establecimiento.

- b) En cuanto a la inclusión de las gratificaciones (propinas) en la legislación de Guatemala se acota lo siguiente:
 - i En la actualidad las propinas no se encuentra tipificado como tal en la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta; Decreto 10-2012 y sus reformas contenidas en el Decreto 19-2013 del Congreso de la Republica.
 - ii De igual forma en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el Decreto 26-92 del Congreso de la Republica y sus reformas, las propinas no se encuentran tipificadas; aun y cuando en el reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo 05-2013, hace mención de los cargos en concepto de propinas; es importante

mencionar que de acuerdo a la jerarquía de las normativas, los reglamentos no son superiores a las leyes.

- iii Se confirma que la propina si se encuentran contemplado en criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo la referencia CS-SAT-001-2014. De fecha 07 de febrero de 2014, para su tratamiento tributario tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta.

CONCLUSIONES

Como resultado del trabajo de investigación realizado, se llegan a las siguientes conclusiones:

1. Las gratificaciones en concepto de propinas, de acuerdo con el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y sus reformas contenidas en el Decreto 19-2013, no se encuentran afectas al Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando se demuestre que efectivamente fueron trasladados al trabajador.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado contenido el Decreto 27-92, se pudo determinar que los valores en concepto de propina, por considerarse una gratificación voluntaria, una generosidad, no causa el impuesto dentro del hecho generador y no crea relación jurídica tributaria con sujeto pasivo alguno, motivo por el cual no se encuentra afecta al impuesto.

Diferente es cuando forma parte del costo del servicio y en la factura se utiliza la figura de cargo por servicio; bajo esa premisa, es renta de actividades lucrativas y se encuentra gravado con el impuesto.

2. El cobro de gratificaciones en concepto de propinas en los hoteles y restaurantes, en algunas ocasiones sirve de financiamiento al patrono para complementar los ingresos de aquellos empleados, a quienes no se les paga el salario mínimo, incumpliendo de esta forma las normativas en materia laboral.
3. La naturaleza de la propina es ser voluntaria, ya que se otorga por la satisfacción de un buen servicio recibido; al constituirse en cargo para el cliente sin su consentimiento, se convierte en un pago de forma obligatoria para el cliente y un cobro que realiza en forma ilegal el establecimiento. Esto derivado de que no se existe una normativa específica que regule su tratamiento.
4. Con base en el estudio realizado se determinó que las empresas dedicadas a la actividad de la hotelería y restaurante, cargan a sus clientes en concepto de propina un monto equivalente al 10% sobre el valor de consumo o servicio, que posteriormente es distribuido y trasladado a sus trabajadores.

RECOMENDACIONES

1. A la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, como administradora del régimen tributario, en cumplimiento de sus funciones, emitir una normativa específica para el tratamiento de las gratificaciones en concepto de propina, y proponerla al Congreso de la República de Guatemala a través del Organismo Ejecutivo; tomando en consideración que la naturaleza de la misma es voluntaria, una generosidad; y considerando además lo indicado en el capítulo IV numeral 4.3 literal g) de este documento.
2. Al Ministerio de Trabajo y Previsión Social, fortalecer los procedimientos administrativos de los inspectores de trabajo, ya que son los encargados de supervisar y constatar que no se estén violentando los derechos laborales del trabajador en este sector de la industria, referente al pago de salario mínimo.
3. A los empleadores, es parte de su responsabilidad, la supervisión de los trabajadores que atienden el servicio; es decir, el trabajador siempre tiene que atender bien por el salario que recibe, y no por la propina que en determinado momento pueda o no dejar el cliente.
4. A la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor –DIACO-, de oficio tome acciones sobre el tema planteado, en función de sus atribuciones de velar por el respeto y cumplimiento de los derechos de los consumidores, derivado de que no existe una base legal del cobro y el porcentaje de las propinas en hoteles y restaurantes de Guatemala, lo que constituye una ilegalidad en el cobro de las mismas

BIBLIOGRAFÍA

1. Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución Política de la República de Guatemala**. Guatemala, Tipografía Nacional 1985.
2. Briceño A. (1985) **Derecho Individual del Trabajo**. México, Harla.
3. Cabanellas, G. (1988) **Tratado de Derecho Laboral**. Argentina: Editorial Heliasta S. R. L.
4. Cabrera, M. y Schneider, A. (2013). Instituciones, Impuestos, y Desigualdad en Guatemala. Woodrow Wilson Center Update On The Americas, September 2013.
5. Centro de documentación e información turística del INGUAT (CEDITUR), (1996). **Antecedentes históricos del turismo en Guatemala Volumen 1 (Breves narraciones)**, 2da. Impresión.
6. Chicas, J. (2006) **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala; Ed. Litografía Orión.
7. Cifuentes, E. (2005). **La Aventura de Investigar: El Plan y la Tesis**. Guatemala, 2da. Edición, Magna Terra Editores.
8. Congreso de la República de Guatemala. **Código de Trabajo**. Decreto 1441.
9. Congreso de la República de Guatemala. **Código Tributario**. Decreto Número 6-91.
10. Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Actualización Tributaria Libro I Decreto 10-2012 y sus Reformas**.
11. Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Protección al Consumidor y Usuario**. Decreto 006-2003.
12. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92**.

13. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Organismo Judicial** Decreto 2-89.
14. Congreso de la República de Guatemala. **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**. Decreto 1-98.
15. Congreso de la República de Guatemala. **Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria**. Decreto 37-2016.
16. De la Cueva, M. (1961). **Derecho mexicano del trabajo**. México Ed. Porrúa.
17. De la Cueva, M. (1994). **El nuevo Derecho mexicano del trabajo**. México Ed. Porrúa.
18. De la Garza, S. (2001). **Derecho Financiero Mexicano**. 19ª Edición, México Ed. Porrúa.
19. Díaz del Castillo, B. **Historia verdadera de la conquista de la Nueva España**. México: Porrúa, 1974.
20. Diccionario Jurídico Consultor Margo, Primera Edición.
21. Estrada, F. (1908) **Recopilación de las Leyes de la República de Guatemala**, T, 18. Decreto 603, 20 octubre 1899. Tipografía Nacional.
22. Estrada, F. (1910) **Recopilación de las Leyes de la República de Guatemala**, T, 27. Decreto 692, 10 diciembre 1908. Tipografía de Arturo Siguere.
23. Giannini, A.D. (1957). **Instituciones de Derecho Tributario**, Traducción Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
24. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). **Historia de la Tributación en Guatemala**.
25. Instituto Guatemalteco de Turismo. (Enero Junio 2015). **Boletín de Ocupación Hotelera y Movimiento hotelero de Turistas Residentes y no Residentes**.

26. Margáin, E. (1985). **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Octava Edición.
27. Monterroso, G. (2009). **Fundamentos Tributarios**. 3ra Edición. Guatemala: Ed. Impresiones Comunicación Gráfica G&A.
28. Mosk, S.A. (1974) "**Economía cafetalera de Guatemala durante el período 1850-1918**" en Economía de Guatemala en los siglos XVIII y XIX. Guatemala: Editorial Universitaria.
29. Musa, A. y Sanchis, J. (1993). **La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera**. Estudios Turísticos.
30. Normativo de Tesis para la Escuela de Estudios de Postgrado, actualizado y aprobado por la Honorable Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, en la resolución contenida en el Numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.
31. Océano Uno Color. (1997). **Diccionario Enciclopédico**. Barcelona: Océano Grupo Editorial, S.A.
32. Organización Internacional del Trabajo, (1970). **Convenio sobre métodos para la fijación de salarios mínimos**, No. 131.
33. Organización Internacional del Trabajo, (1970). **Recomendación sobre la fijación de salarios mínimos**, No. 135.
34. Oropeza, A. (2004). **Propuesta de modificación al artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación para establecer de una manera clara y precisa el concepto de crédito fiscal**. Tesis Licenciatura. Derecho con especialidad en Derecho Fiscal. Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, México.
35. Ortega, J. (2009) **El pago de la propina por el consumidor por servicios prestados en restaurantes y su conversión en incentivo laboral diario para los trabajadores y la necesidad de legalizarla en Guatemala**. Tesis Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala.

36. Presidencia de la República de Guatemala. **Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**. Acuerdo Gubernativo 05-2013.
37. Rodríguez, M. (19 de marzo de 2014). Las “obligatorias” propinas cargarán también con gravamen. Guatemala, La Hora, pp. 6-7.
38. Soler, J. (1999). **Técnicas de Gestión y Dirección Hotelera**. Ediciones Gestión 2000, 2ª edición, Barcelona.
39. Superintendencia de Administración Tributaria. **Criterio de Superintendencia**. CS-SAT-001-2014.
40. Villena, E. (2003) "**Técnico en Hotelería y Turismo**". Segunda edición, Tomo 2. Madrid: Cultural, S.A.
41. Webre, S. (1993) "**Poder e ideología: la consolidación del sistema colonial, 1542-1700**", en Historia General de Centroamérica, Tomo II, Julio César Pinto Soria, editor del tomo. Madrid: FLACSO/Sociedad Estatal Quinto Centenario.
42. Wortman, M.L. (1982) Government and Society in Central America, 1680-1840. New York: Columbia University Press. [**Gobierno y Sociedad en Centroamérica, 1680-1840**. San José: Banco Centroamericano de Integración Económica, 1991].

En Electrónico.

43. Chandler, S. (s.f.) **La historia de la administración de hoteles y restaurantes**. (Enrique Pereira Vivas, trad). Recuperado de http://www.ehowenespanol.com/historia-administracion-hoteles-restaurantes-sobre_38568/.
44. Cifuentes, F. (2009) **Bares y Fondas de Antaño**. Recuperado de: <http://frankcifher.overblog.es/article-31017025.html>
45. Cifuentes, J. (2012). **La Propina es Opcional**. Recuperado de: <http://brujula.com.gt/la-propina-es-opcional/>.

46. Congreso de la República de Guatemala. (1983). **Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado en la Venta de Mercancías y en la Prestación de Servicios no Personales (IVA)**. Decreto Número 0072. Recuperado de: http://old.congreso.gob.gt/Legislacion/ver_decreto.asp?id=2161
47. Córdova, E. (2011) **La propina en su contexto socio jurídico**. *Gaceta Laboral*. vol.17, n.1 pp. 85-95. Recuperado de: http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-85972011000100004.
48. Dardón, B. (2015) **Crece sector de restaurantes**. Recuperado de: <http://www.prensalibre.com/economia/crece-sector-de-restaurantes>.
49. Enrique, R. (2013). **Bares y Fondas de Antaño en Guatemala**. Recuperado de: <http://rodolfoenrique.blogspot.com/2013/04/bares-y-fondas-de-antano-en-guatemala.html>
50. Gómez, J. (2007). **El Salario**. Recuperado de: <http://www.acmoti.com/EL%20SALARIO.%20Jose%20Gomez%20Cerde.htm>
51. Hernández, R. (2002). **Efectos económicos del sistema tributario en Guatemala**. Recuperado de: <http://www.url.edu.gt/PortalURL/Archivos/83/Archivos/Departamento%20de%20Investigaciones%20y%20publicaciones/Articulos%20Doctrinarios/Econ%C3%B3micas/Sistema%20Tributario%20Guatemalteco.pdf>
52. Instituto Guatemalteco de Turismo. (Primer Trimestre 2015). **Boletín de la Oferta Hotelera**. [en línea]. Guatemala. Recuperado de <http://www.inguat.gob.gt/media/boletines/boletin-estadisticas-turismo-primer-trimestre-2015.pdf> >.
53. Irías, J. (2002) **Catalogo de términos y sus definiciones utilizadas en administración financiera y administración tributaria**. Recuperado de: <http://transparencia.minfin.gob.gt/transparencia/BibliotecaDigital/Documentos/Catalogo.pdf>
54. Katok. **Historia**. [en línea]. Guatemala, [Fecha de consulta: 14 mayo 2016]. Disponible en <http://ahumadoskatok.com/historia/> >.
55. Ossorio M, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 1ª Edición Electrónica

56. Real Academia Española. (2014). **Diccionario de la Lengua Española** (23.ª ed.). Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=Vy8Qofv>
57. Red Nacional de Grupos Gestores. **El Comercio Interno de Guatemala**. 2012. Recuperado de <http://www.gruposgestores.org.gt/2011/wp-content/uploads/2011/03/Resumen-El-comercio-Interno-en-Guatemala.pdf>
58. Severino, J. (31 de marzo de 2009) **El 10% de propina en restaurantes**. Recuperado de <http://www.eldinero.com.do/155/el-10-de-propina-en-restaurantes/>.
59. Sun, R. (s.f.) **El sistema de detracciones como mecanismo de colaboración tributaria**. Recuperado de: https://www.google.com.gt/?gws_rd=ssl#q=43.%09Sun+Castro%2C+Roci%C3%B3+del+Milagro.+El+sistema+de+detracciones+como+mecanismo+de+colaboraci%C3%B3n+tributaria
60. Tejada, S. (2011). **La propina en efectivo**. Recuperado de: <http://www.elperiodico.com.gt/es/20110825/opinion/199977>

ANEXO 1**Iniciativa de ley diputados ponentes de la UNE****Número de Registro****3290**

FECHA QUE CONOCIÓ EL PLENO: 01 DE AGOSTO DE 2005.

ASUNTO:

INICIATIVA QUE DISPONE APROBAR LEY DE GRATIFICACIÓN POR SERVICIOS PRESTADOS AL CLIENTE.

TRÁMITE:

PASE A LA COMISIÓN DE TRABAJO PARA SU ESTUDIO Y DICTAMEN CORRESPONDIENTE.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La práctica comercial y mercantil en los establecimientos de consumo o bebidas ha establecido la costumbre en la gran mayoría de estos de reconocer a los empleados de los mencionados establecimientos con una gratificación por la atención que prestan a los consumidores en las mesas de los negocios de reconsumo, sin que exista un control por parte de las autoridades laborales, fiscales ni de los trabajadores en o que por el servicio les corresponde en un tiempo y momento determinado.

Siendo una obligación del Estado velar por que la convivencia humana se mantenga entre todos los habitantes de este país, se hace necesario regular las relaciones de los trabajadores adoptando las leyes a la práctica comercial y de convivencia.

Que es obligación del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, velar porque los trabajadores obtengan lo que en realidad les corresponde, y el Estado tiene como obligación emitir las Leyes entre otras de carácter laboral que puedan proveer de una vida más digna a todos los trabajadores de este país en las diferentes actividades para alcanzar el máximo optimismo par a ellos y sus familias.

Que además se hace necesario mantener un mejor control de los establecimientos mercantiles a efecto de evitar las evasiones, regulando la obligación de facturar todos los ingresos ya sea por los de consumo o por los otros rubros pero que son ingresos que se enteran a las cajas de los

mismos; se propone la presente iniciativa de ley, que persigue convertir en obligatoria la propina o gratificación a favor de los empleados de todos los restaurantes, bares, y cualquier establecimiento mercantil de consumo y bebidas que se encuentren considerados en las categorías de Primera, Segunda y Tercera, sin incluir los establecimientos de comida rápida y aquellos que no tienen servicio a los clientes en mesas.

En virtud de lo anterior solicitamos al Honorable Pleno, el conocimiento y posterior aprobación de la presente Ley.

DECRETO NÚMERO

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO

Que de conformidad con la Constitución Política de la República, es obligación del Estado, procurar el bienestar general de todos los guatemaltecos, procurando que se mejoren las condiciones de vida de todos los guatemaltecos y guatemaltecas.

CONSIDERANDO

Que de hecho se encuentra instituida una gratificación que por el servicio es otorgada a las personas que laboran en restaurantes y establecimientos mercantiles de consumo de bebidas y comidas el cual representa un beneficio para los laborantes de dichos establecimientos específicamente a los que atienden a los clientes en las mesas de dichos establecimientos mercantiles.

CONSIDERANDO

Que los derechos, prestaciones y ventajas laborales son de carácter irrenunciables, así como que toda prestación o ventaja económica que los trabajadores reciban constituyen ventajas económicas, y sin embargo los trabajadores no cuentan en la actualidad con un instrumento legal que les permita poder tener conocimiento de lo que realmente les corresponde, ni exigir judicialmente la entrega del dinero que los consumidores han enterado en las cajas del establecimiento para el cual trabajan.

POR TANTO

En el ejercicio de las atribuciones que le confiere la literal a) del Artículo 171 y el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

La siguiente:

LEY DE GRATIFICACIÓN POR SERVICIOS PRESTADOS AL CLIENTE

ARTÍCULO PRIMERO: Se reconoce con carácter obligatorio para todos los meseros y personal operativo de restaurantes y bares, considerados de primera, segunda y tercera categoría, el derecho a percibir de los consumidores de dichos establecimientos, una gratificación o propina equivalente al diez por ciento del valor del consumo.

ARTÍCULO SEGUNDO: El cálculo del diez por ciento de gratificación o propina no se deberá tomar en cuenta el monto del impuesto al valor agregado (IVA) por el consumo o servicios prestados.

ARTÍCULO TERCERO: El establecimiento o empresa de que se trate deberá liquidar como mínimo quincenal o mensualmente con los meseros y trabajadores operativos del mismo, el monto de las gratificaciones o propinas que hayan ingresado a las cajas del mismo.

ARTÍCULO CUARTO: No se incluirá dentro de este beneficio a los empleados administrativos del establecimiento ni a los considerados empleados de confianza.

ARTÍCULO CINCO: Los establecimientos a que se refiere la presente ley están obligados a incluir en la factura que se le entregue al cliente, el monto de la gratificación o propina, colocando en la misma la frase "esta factura incluye valor de la propina".

ARTÍCULO SEIS: La gratificación o propina que acá se instituye es de carácter irrenunciable para todos los trabajadores a que se refiere esta ley y no podrá ser por ningún motivo descontada de su salario, ya que la misma constituye una gratificación otorgada por el cliente o consumidor por el servicio prestado directamente por el empleado y no por el establecimiento.

ARTÍCULO SIETE: El monto de las gratificaciones o propinas recibidas no se tomará en cuenta para el cálculo de ninguna de las prestaciones laborales ya establecidas, aguinaldo o

indemnización o las que se establezcan en el futuro para los trabajadores en general, pero si se podrá exigir el pago de las mismas judicialmente como cualquier otra prestación. Las propinas o gratificaciones a que se refiere la presente ley no están afectas al pago de impuestos de ninguna naturaleza.

ARTÍCULO OCHO: El derecho para reclamar el pago de la gratificación o propina por parte de los trabajadores prescribe en dos años, contados a partir de la fecha en que el trabajador a dejado de laborar para su patrono. La falta de comprobante por parte del patrono de haber hecho al trabajador el pago de la gratificación o propina presume su falta de pago y no acepta prueba en contrario.

ARTÍCULO NOVENO: Las empresas o establecimientos mercantiles a que se refiere la presente ley deberán elaborar una planilla quincenal o mensual a efecto de reintegrar a los trabajadores beneficiados, las gratificaciones o propinas recibidas para distribuir entre los mismos, gratificaciones que serán distribuidas entre los mismos en forma proporcional al salario de cada uno.

ARTÍCULO DÉCIMO: El Ministerio de Trabajo y Previsión Social será el encargado de velar por el cumplimiento de la presente ley.

ARTÍCULO DÉCIMO PRIMERO: El presente decreto entrará en vigencia treinta días después de su publicación en el Diario Oficial.

Pase al Organismo Ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación.

Diputados Ponentes:

Aparecen las firmas ilegibles de los Diputados.