

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES



**DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN CONTRIBUYENTES CONTRATADOS POR EL  
ESTADO EN EL RENGLÓN PRESUPUESTARIO: OTRAS REMUNERACIONES DE  
PERSONAL TEMPORAL**

**NADIA DE LA CRUZ CRISTABEL SANDOVAL RAMOS**

GUATEMALA, MAYO DE 2017

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN CONTRIBUYENTES CONTRATADOS POR EL  
ESTADO EN EL RENGLÓN PRESUPUESTARIO: OTRAS REMUNERACIONES DE  
PERSONAL TEMPORAL**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**NADIA DE LA CRUZ CRISTABEL SANDOVAL RAMOS**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICA Y SOCIALES**

Guatemala, mayo de 2017

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla

VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil

VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez

VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía

VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia

VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana

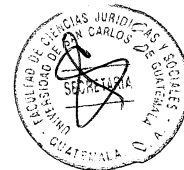
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**RAZÓN:** Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis". (Artículo 43 de Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público)



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12  
GUATEMALA, C.A.

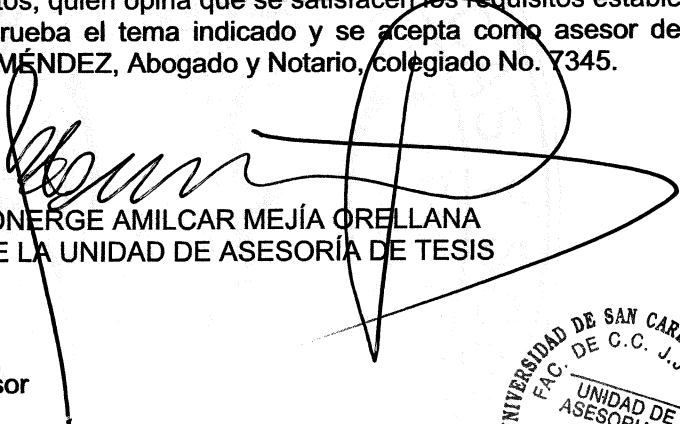


**UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.**  
Guatemala, 08 de marzo de 2013.

**ASUNTO:** NADIA DE LA CRUZ CRISTABEL SANDOVAL RAMOS, CARNÉ No. 9622618, solicita que para la elaboración de su tesis de grado, se le apruebe el tema que propone, expediente No. 20120206.

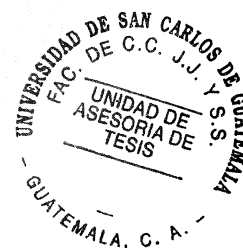
**TEMA:** "EL DERECHO A LA IGUALDAD TRIBUTARIA DE CONTRIBUYENTES CONTRATADOS POR EL ESTADO EN EL RENGLÓN PRESUPUESTARIO, OTRAS REMUNERACIONES DE PERSONAL TEMPORAL".

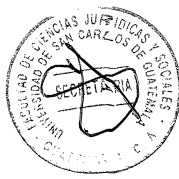
Con base en el dictamen emitido por el (la) consejero (a) designado (a) para evaluar el plan de investigación y el tema propuestos, quien opina que se satisfacen los requisitos establecidos en el Normativo respectivo, se aprueba el tema indicado y se acepta como asesor de tesis al Licenciado PERCY RODOLFO MÉNDEZ, Abogado y Notario, colegiado No. 7345.



DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA  
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS

Adjunto: Nombramiento de Asesor  
cc.Unidad de Tesis  
BAMO/iyr.





Msc. M.A. Percy Rodolfo Méndez  
Abogado y Notario  
Colegiado 7345

11 calle 8-14 zona 1 ciudad de Guatemala, edificio Tecún 5to nivel oficina 55  
5559 5058- 22328038. EM: pcreymendez@yahoo.com

Guatemala, 19 de agosto de 2016.

Licenciado

**Roberto Fredy Orellana Martínez**

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Presente



Licenciado Orellana:

Atentamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que por resolución emitida por la Unidad de Tesis se me nombró como asesor para el trabajo de investigación propuesto por la estudiante: **NADIA DE LA CRUZ CRISTABEL SANDOVAL RAMOS**, carné: **9622618**, intitulado "EL DERECHO A LA IGUALDAD TRIBUTARIA DE CONTRIBUYENTES CONTRATADOS POR EL ESTADO EN EL RENGLON PRESUPUESTARIO, OTRAS REMUNERACIONES DE PERSONAL TEMPORAL", para lo cual atendiendo a los aspectos que regula el Artículo 32 del Normativo, me permito manifestar lo siguiente:

- a) El trabajo presentado aporta contenido científico en cuanto al desarrollo y comprensión de principios del Derecho Tributario y Laboral, haciendo una aplicación técnica y fundamentada en la legislación nacional, permite la comprensión de la problemática planteada y manifiesta en la realidad nacional.
- b) La metodología utilizada fue la adecuada en cuanto al desarrollo de una metodología analítica, pensamiento deductivo y técnica de investigación que incluyeron la búsqueda de jurisprudencia.

Msc. M.A. Percy Rodolfo Méndez  
Abogado y Notario  
Colegiado 7345

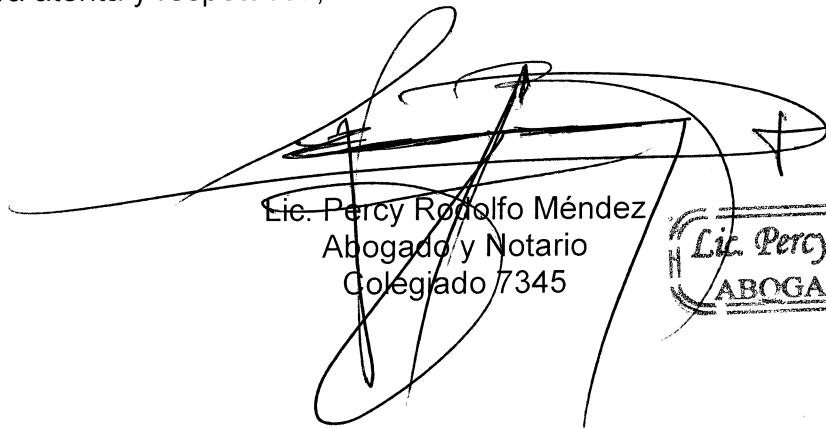
11 calle 8-14 zona 1 ciudad de Guatemala, edificio Tecún 5to nivel oficina 55  
5559 5058- 22328038. EM: pcreymendez@yahoo.com



- c) La redacción en clara, concisa y acompaña al lector en el proceso de traslado y comprensión de ideas.
- d) La investigación presenta el esfuerzo por relacionar dos ramas del derecho público en la aplicación a un hecho concreto y plantea la importancia de preservar principios en atención al bien común, aporta como uno de los elementos de la relación de trabajo el desempeño en cargos en la administración pública. Evidencia la desigualdad tributaria y la relativa capacidad de pago de trabajadores profesionales y técnicos.
- e) Las conclusiones y recomendaciones allanan el camino para reflexionar en la correcta aplicación de la norma atendiendo a los principios y en los procedimientos administrativos que vulneran derechos fundamentales.
- f) La bibliografía utilizada es actual y considera diferentes fuentes y trabajos nacionales e internacionales.

Considerando los aspectos antes mencionados, la investigación se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos de conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por esa razón apruebo el trabajo realizado por la estudiante antes menciona otorgando para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**.

De manera atenta y respetuosa, me suscribo de usted

  
Lic. Percy Rodolfo Méndez  
Abogado y Notario  
Colegiado 7345

**Lic. Percy Rodolfo Méndez**  
**ABOGADO Y NOTARIO**



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



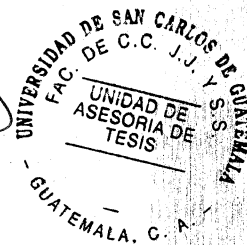
UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.  
Guatemala, 06 de septiembre de 2016.

Atentamente, pase a el LICENCIADO JAVIER ALEXANDER ROMERO DEL VALLE, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante NADIA DE LA CRUZ CRISTABEL SANDOVAL RAMOS, intitulado: "EL DERECHO A LA IGUALDAD TRIBUTARIA DE CONTRIBUYENTES CONTRATADOS POR EL ESTADO EN EL RENGLÓN PRESUPUESTARIO, OTRAS REMUNERACIONES DE PERSONAL TEMPORAL".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis  
RFOM/darao.



Lic. Javier Alexander Romero Del Valle  
Abogado y Notario  
9 Av. 0-69 Zona 2  
Teléfono: 22543117-30358156



Guatemala, 9 de septiembre de 2016.

Licenciado  
**Roberto Fredy Orellana Martínez**  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Presente

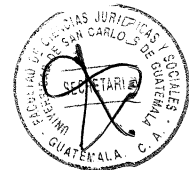


Licenciado Orellana:

Atentamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que por resolución emitida por la Unidad de Tesis he sido nombrado como revisor del trabajo de investigación propuesto por la estudiante: **NADIA DE LA CRUZ CRISTABEL SANDOVAL RAMOS**, carné: **9622618**, intitulado "El Derecho a la igualdad Tributaria de contribuyentes contratados por el Estado en el renglón presupuestario, otras remuneraciones de personal temporal", el cual luego de la lectura y reflexión de los hallazgos es preciso cambiarlo por "DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN CONTRIBUYENTES CONTRATADOS POR EL ESTADO EN EL RENGLÓN PRESUPUESTARIO: OTRAS REMUNERACIONES DE PERSONAL TEMPORAL"

La investigación se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos de conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por esa razón apruebo el trabajo realizado por la estudiante otorgando para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**. Respecto a los aspectos que regula el citado artículo del Normativo, me permito manifestar lo siguiente:





Lic. Javier Alexander Romero Del Valle

Abogado y Notario

9 Av. 0-69 Zona 2

Teléfono: 22543117-30358156

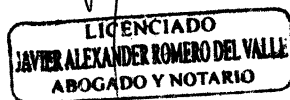
- a) El trabajo aporta contenido científico en cuanto al desarrollo y comprensión de principios del Derecho Tributario y Laboral, con aplicación de la legislación nacional, así como a la comprensión de la aplicación de los mismos. El desarrollo de los capítulos facilita la comprensión del tema abordado.
- b) La metodología es adecuada y la técnica de investigación que incluye jurisprudencia actualizada.
- c) La redacción en clara, concisa.
- d) La investigación evidencia la necesaria aplicación de principios del derecho Laboral y Tributario especialmente el principio de realidad, capacidad de pago e igualdad en los contribuyentes contratados en una real relación de dependencia por medio de contratos profesionales.
- e) Las conclusiones y recomendaciones buscan evitar que se vulneran derechos constitucionales.
- f) La bibliografía es adecuada, cita trabajos nacionales e internacionales.

Sin otro particular, de manera atenta y respetuosa, me suscribo de usted

Lic. Javier Alexander Romero Del Valle

Abogado y Notario

Colegiado 9056

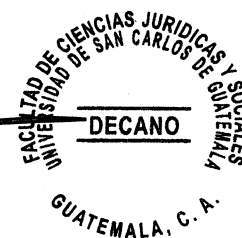




DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 15 de marzo de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante NADIA DE LA CRUZ CRISTABEL SANDOVAL RAMOS, titulado DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN CONTRIBUYENTES CONTRATADOS POR EL ESTADO EN EL RENGLÓN PRESUPUESTARIO: OTRAS REMUNERACIONES DE PERSONAL TEMPORAL. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.





## DEDICATORIA

- A DIOS:** Fuente de mi espiritualidad y fortaleza, la comprensión de lo inmenso y poderos del amor, la energía y la luz.
- A MIS PADRES:** René Rigoberto Sandoval, de quien aprendí a cuestionar la realidad y la búsqueda de un mundo mejor. Alejandra Ramos quien siempre me impulso a ser valiente, independiente, aprender y ser yo misma.
- A MI ESPOSO:** Yuri Mauricio García Granados Delgado, amigo y compañero en la aventura de la vida, porque juntos aprendemos y sabemos del amor y la felicidad.
- A MI HIJO:** Miguel Yaroslav García Granados Sandoval, con tu linda alma, alegría, ocurrencias y amor acompañas cada día de mi vida llenándolos de tú luz.
- A LA ABUELITA:** Mimi, Irma Montenegro Q.E.P.D. que aunque no nos une la sangre, el amor es un lazo fuerte.
- A MIS HERMANOS:** Silma, Alfonso, Alejandra porque siempre estamos y estaremos unidos, por la sangre y el amor fraterno.
- A MIS AMIGOS:** Hermanos del corazón que Dios te regala para acompañarte en el camino, especialmente: Berenice Hernández, Gustavo Ruiz, Victoria Chanquín, Darwin Rosales, Jonathan Ixpané.

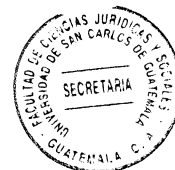


**A LAS MUJERES QUE LUCHAN:** A todas aquellas mujeres que con su trabajo, vida y entrega allanan el camino para la equidad y la justicia especialmente a: Myrna, Helen, Rógelia, Angélica, Juanita, Aura, María Elena, Rosario, Sonia, Lidia, Teresa y Sucely.

**A:** Javier Romero Del Valle, de quien siempre recibí apoyo y la mano amiga que se extiende sin esperar y que nunca debe faltar.

**A:** Universidad de San Carlos de Guatemala alma máter de mi formación profesional, conocimiento y realidad la mezcla perfecta para vivir con valores humanos y solidarios.

**A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de quienes recibí las herramientas para construir una sociedad más justa y equitativa.



## ÍNDICE

**Pág.**

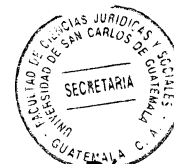
Introducción.....	i
-------------------	---

### CAPÍTULO I

1. El poder tributario, potestad tributaria y principios tributarios.....	1
1.1 El origen del poder tributario y la relación jurídica tributaria.....	1
1.2 El poder tributario y las normas constitucionales.....	7
1.2.1 Características del poder tributario.....	11
1.2.2 Limitaciones al poder tributario.....	11
1.3 Potestad tributaria y competencia tributaria.....	12
1.4 Principios tributarios.....	13
1.4.1 Principio de legalidad.....	13
1.4.2 Principio de generalidad.....	14
1.4.3 Principio de igualdad.....	15
1.4.4 Principio de capacidad de pago.....	16
1.4.5 Principio de equidad.....	18
1.4.6 Principio de proporcionalidad.....	18
1.4.7 Principio de no confiscación.....	19
1.4.8 Principio de propiedad privada.....	20

### CAPÍTULO II

2. El hecho generador y el contribuyente.....	21
2.1 El Hecho generador del tributo.....	21
2.1.1 Clases de hechos imponibles.....	23
2.1.2 Diferencia entre hecho generador e hipótesis de incidencia.....	23
2.1.3 La determinación de la base imponible.....	24
2.2 Contribuyente.....	25
2.3 Categorías de rentas y obligaciones.....	27



**Pág.**

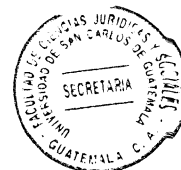
2.3.1 La obligación tributaria.....	28
2.3.2 Sujeto pasivo de la obligación.....	30

### **CAPÍTULO III**

3. Categorías de rentas y obligaciones tributarias.....	33
3.1 El Impuesto sobre la renta.....	33
3.1.1 Renta de actividades lucrativas .....	34
3.1.2 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.....	36
3.1.3 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.....	39
3.1.4 Renta del trabajo en relación de dependencia.....	41
3.2 Impuesto al Valor Agregado.....	44

### **CAPÍTULO IV**

4. Características de la relación de dependencia.....	47
4.1 Principio de realidad y principio de objetividad.....	48
4.2 Elementos de la relación de trabajo.....	49
4.3 Vinculo económico–jurídico.....	51
4.4 Servicios personales.....	54
4.5 Dependencia continuada.....	55
4.6 Dirección inmediata.....	56
4.7 Retribución.....	57
4.8 Puesto en la administración pública.....	59



Pág.

## CAPÍTULO V

5. Los contratos en el renglón presupuestario otras remuneraciones de personal temporal.....	63
5.1 Los contratos en el renglón presupuestario 029 otras remuneraciones de personal temporal y la relación funcional.....	65
5.2 El deber ser de los contratos en el renglón: otras remuneraciones de personal temporal 029.....	68
5.3 El ser de los contratos en el renglón: otras remuneraciones de personal temporal 029.....	74
5.4 Regulación Internacional vinculada a la relación de trabajo.....	79

## CAPÍTULO VI

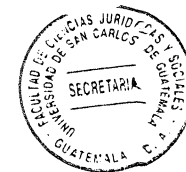
6. Desigualdad tributaria en la aplicación de normas a contribuyentes contratados por el Estado en el renglón presupuestario: otras remuneraciones de personal temporal .....	85
6.1 Determinación del hecho generador.....	85
6.2 Determinación del pago de impuestos y renta neta para personas individuales que se desempeñan en relación de dependencia.....	90
6.3 Determinación del pago de impuestos y renta neta para personas individuales o jurídicas.....	95
6.3.1 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.....	95
6.3.2 Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.....	102
6.4 Aplicación de los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva.....	104



**Pág.**

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>115</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>117</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>119</b>



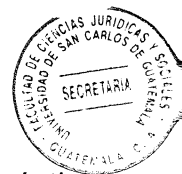


## INTRODUCCIÓN

La investigación se aborda porque es un hecho de la realidad nacional, que el Estado realice la contratación a cargo del rubro presupuestario otras remuneraciones de personal temporal, y ha sido utilizado como un mecanismo de contratación encubierto de relaciones laborales bajo figuras civiles constituyéndose en un fraude de ley, con la finalidad de evadir la Ley del Servicio Civil, procedimientos administrativos e incluso preceptos constitucionales, como el servicio sin fines políticos partidarios.

Estas acciones riñen con los principios del derecho de trabajo, la contratación de personas individuales que prestan servicios en donde no se reconoce la relación de dependencia, debido al tipo de contrato se encuentran en desigualdad al cumplir con el supuesto de la norma general que establece la obligación de pagar tributo por el hecho generador establecido: la renta que genera el trabajo. La ley establece en el carácter de dependiente o no dependiente, dos formas para la estimación y establecimiento del tributo. En la práctica, se produce un efecto en la proporción y cálculo del impuesto, la tributación para quienes venden su fuerza de trabajo y el tipo de contratación los clasifica en uno u otro a través del procedimiento para el establecimiento de la carga tributaria.

Los objetivos planteados para el desarrollo de la investigación se cumplieron en cuanto se relacionaron los contenidos de tal forma que se facilita la comprensión de las características de la relación de trabajo, los regímenes y el nacimiento de la obligación tributaria y se evidencia la desigualdad existente entre contribuyentes. Se establecieron las diferencias entre los regímenes de tributación aplicados a trabajadores en situación de dependencia y trabajadores individuales. Como resultado se comprobó la hipótesis planteada existe desigualdad entre los contribuyentes contratados por servicios técnicos y profesionales en el renglón otras remuneraciones de personal temporal al no reconocer una relación de dependencia, considerando los principios tributarios de capacidad de pago e igualdad. A través del contrato por servicios técnicos o profesionales, la tasa impositiva así como la determinación de la

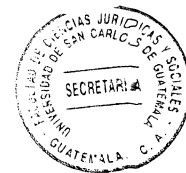


renta imponible no reconoce el ingreso real o la capacidad de tributación, en la práctica ésta diferenciación produce efecto en la proporción y cálculo de la tributación para quienes venden su fuerza de trabajo.

La metodología y técnicas utilizadas para el análisis e interpretación de la información documental fue análisis-síntesis, el método pluralismo metodológico de caso y como se vinculan a la aplicación de la ley, para ejemplificar la generalización el método inductivo-deductivo. Se examinaron las normas mediante el método del silogismo, para conocer las nociones y teorías que explica la dogmática jurídica clásica, y sistematización de la jurisprudencia.

El contenido capitular desarrolla: capítulo I, el poder tributario, la potestad del Estado y los principios que lo orientan; el capítulo II, el hecho generador y las circunstancias por la que un trabajador adquiere calidad de contribuyente; para luego, en el capítulo III, exponer el impuesto sobre la renta y las categorías establecidas atendiendo a la calidad de contribuyente; el capítulo IV, evidencia como a partir de los principios del derecho de trabajo: realidad y objetividad, se logra verificar cuando existe fraude de ley; en el capítulo V se aborda la naturaleza de los contratos y relaciona la forma en la cual se ha utilizado, encubriendo relaciones de trabajo; en el capítulo VI, se analizan elementos doctrinarios, jurídicos y la praxis que demuestran la desigualdad tributaria existente a través de elementos como la capacidad económica y las manifestaciones objetivas de riqueza.

El trabajo aporta a la comprensión del fenómeno y su manifestación en la práctica, en donde a partir del reconocimiento de la relación de dependencia, se podrá materializar en la reducción del impacto en la carga tributaria al trabajador, considerando el principio de igualdad y capacidad de tributación.



## CAPÍTULO I

### 1. El poder tributario, potestad tributaria y principios tributarios

El capítulo desarrolla aspectos esenciales para el abordaje de la problemática planteada, sobre la discusión teórica relacionada al enfoque de varios autores sobre el poder tributario, la potestad tributaria y la relación jurídica existente entre el Estado y los particulares. Se describe el surgimiento de la obligación tributaria y los principios constitucionales del derecho tributario. El origen de la norma tributaria, su naturaleza, características, ejercicio y limitaciones.

#### 1.1 El origen del poder tributario y la relación jurídica tributaria

La discusión en torno al origen del poder tributario y las relaciones jurídicas existentes centró la atención de los juristas hacia mediados del Siglo XX, vinculando el derecho financiero al derecho administrativo por la relación existente entre ambos, la interpretaban como una relación de poder del Estado ligada al Estado-policía, destacando la supremacía del Estado sobre el súbdito, en el que el soberano de potestad **imperium** no conoce límites jurídicos a sus mandatos. Por ello las normas tributarias fueron interpretadas como mandatos, por lo que el tributo no puede entenderse como una relación jurídica, la cual supondría reconocer derechos subjetivos, incompatibles con una posición de sujeción, con lo cual es considerada como una relación de poder.



Al instaurarse el Estado de Derecho, el tributo no puede concebirse como una relación de poder, “el sometimiento del Estado al imperio de la ley afectará también el poder tributario”,<sup>1</sup> de esa cuenta, se caracteriza como una relación jurídica obligacional. En esta forma, Rodríguez Bermejo afirma “el mecanismo del que se sirve el Estado para la imposición de sus tributos es una relación obligacional, es decir, una relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una parte, el acreedor (siempre el Estado u otro ente público) tiene la facultad de exigir de otra, el deudor, una determinada prestación. El contenido y la medida de la prestación debida en virtud de esa relación tributaria, son fijadas exclusivamente por la ley. De esa manera aunque el tributo se basa en el poder de supremacía del Estado soberano, no es una relación de poder o fuerza”.<sup>2</sup> Esta afirmación tiene su origen en los trabajos de Hensel, Nawiasky y Blumestein, obras de doctrina alemana y Berlini o Pugliese de la doctrina italiana.

Nawiasky defiende que el Estado no tiene una posición superior al deudor, su voluntad (referido al Estado) no es de carácter autónomo; por el contrario, el Estado solo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le concede. Hensel, centra su análisis en el hecho imponible, establecido por ley, pues solo ésta faculta al Estado a exigir el tributo.

El autor, al utilizar este medio técnico-jurídico, evidencia la ausencia de autonomía de voluntad en la relación impositiva en virtud de que el contenido proviene ineludiblemente de una norma que vincula a ambas partes, de esta forma se elimina la

---

<sup>1</sup>Luchena Mozo, Gracia María. **Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas**. Pág. 22

<sup>2</sup> *Ibid.* Pág. 22



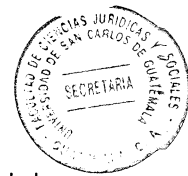
idea de relación de poder respecto a la otra corriente alemana e italiana ubicando al derecho tributario material, dentro del derecho público, por la relación Estado-contribuyente, de carácter obligatoria y legal. En la relación jurídico-tributaria, su génesis es el concepto de la relación jurídica, estableciéndose como elemento que define la existencia de una obligación cuyos componentes son establecidos por Ley, se entiende entonces como una obligación **ex lege**, por la que se confiere a la administración un derecho de crédito, cuya satisfacción corresponderá al sujeto pasivo a través del pago de la deuda.

En este momento es perceptible una semejanza entre Estado-contribuyente y acreedor-deudor debido a la denominación e interpretación de deuda-crédito-obligación- deudor; sin embargo, hace una diferencia en cuanto al derecho civil por el hecho mismo de ser establecida por ley, lo que le mereció la crítica de no ser suficiente para incorporar esquemas del derecho privado y civil al estudio del derecho tributario, esta perspectiva no permite abordar las relaciones con la administración tributaria y no podían vincularse al concepto propio de obligación.

De estas discusiones surge la relación jurídica tributaria de "contenido complejo cuyo núcleo esencial está constituido por la obligación tributaria, a la que se le unen otras obligaciones accesorias, deberes o derechos distintos de aquella".<sup>3</sup> Giannini es quien elabora el concepto de relación jurídica a la que se califica de compleja. Contenido complejo "en cuanto de ella derivan, de un lado, poderes, derechos y también deberes positivos y negativos, o también derechos, de las personas sujetas a la potestad de

---

<sup>3</sup>Ibid. Pág. 28



otro, más específicamente, el derecho del ente público de exigir y el correlativo deber del contribuyente de pagar la suma equivalente a la cuantía del impuesto debida en cada caso. Este último deber, que constituye la parte esencial y fundamental de la relación también el fin último; deuda impositiva **debito d'imposta** a la que corresponde un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarias se designan todos lo demás derechos y deberes que se derivan de la relación impositiva”.<sup>4</sup> Esta posición plantea un complejo relacionamiento reconociendo la existencia de obligaciones, deberes y derechos emanados de la relación impositiva, más apegada a la normativa vigente en Guatemala.

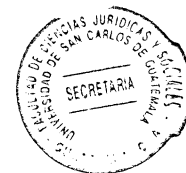
Los autores italianos desarrollan el enfoque del Instituto del Tributo a través del denominado procedimiento de imposición. Michelli estudia el concepto de potestad de imposición como manifestación concreta del ejercicio de una potestad administrativa. “la potestad impositiva, por tanto, está generalmente vinculada por la Ley y no presenta más que restringidas áreas de discrecionalidad.”<sup>5</sup> Bajo ese esquema de análisis se explica, no solo la realización de lo dispuesto en la ley constitucional y su carácter instrumental, sino también los procedimientos para la aplicación de las normas tributaria.

Maffezzoni parte del principio de la autonomía en el desarrollo del deber tributario y del poder de imposición, es decir, son independientes unas de otras “autonomía- añade

---

<sup>4</sup>Ibid. Pág. 30

<sup>5</sup>Ibid. Pág. 24



González García- por su contenido carece de correspondencia y porque el poder de imposición se desenvuelve con independencia de la existencia del deber tributario; además, el poder de imposición sólo se manifiesta en concreto cuando el deber tributario nacido del presupuesto se ha extinguido”.<sup>6</sup> Esta relación necesaria y cronológica establecida en la ley evidencia que ambas situaciones jurídicas (deber tributario-poder de imposición) no forman parte de la misma relación jurídica. Así, González García afirma que “parece más acertado identificar en el deber tributario y en el poder de imposición dos situaciones jurídicas subjetivas autónomas aptas para dar lugar al conjunto de actos constitutivos de un procedimiento jurídico: el procedimiento de imposición”.<sup>7</sup> La argumentación de Maffezzoni, en función de la obligación de aportar al presupuesto del Estado en un determinado período fiscal, en relación a la imposición como una sola relación jurídica, mientras que González identifica que es indistinta a la obligación por ser estas relaciones jurídicas diferentes y alejándolo del procedimiento de imposición que es la determinación del monto de la obligación. Este criterio es acertado en cuanto a la obligación independientemente del poder de imposición y la Constitución Política de la República de Guatemala, lo regula adecuadamente.

Para Fantozzi citado por Luchena Mozo, el problema radica en la confusión entre el acto que impone el tributo y el momento en el que nace la obligación tributaria en la confusión entre el nacimiento de la obligación tributaria con aquél diverso relativo a la

---

<sup>6</sup>Ibid. Pág. 28

<sup>7</sup>Ibid. Pág. 28

fuente, esto es la génesis del tributo y el momento en el que nace la obligación tributaria.

En ese mismo sentido Rodríguez Bermejo afirma que la función que cumple el procedimiento de imposición es la de “crear a favor del ente público un derecho subjetivo, que es el instrumento elegido por el ordenamiento para hacer que el Estado adquiera las prestaciones coactivas tributarias”.<sup>8</sup> Estas discusiones en el marco de la identificación tanto de la obligación, como el poder tributario configuran e identifican de forma independiente los conceptos propios del estudio del derecho tributario en concordancia con la doctrina italiana, española y brasileña como lo señala Giuliani Fonrouge, es de carácter genérico y aborda el derecho fiscal, propio además de las corrientes latinoamericanas.

Según la doctrina moderna alemana, el derecho fiscal es parte del derecho financiero y estudia aspectos relacionados a la tributación, como la actividad del Estado y en las relaciones de éste con particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen. Se divide en dos partes: la parte general, que contienen las normas aplicables a todos y los principios que regula; la aplicación acá se relaciona con el derecho constitucional por el desarrollo de poder tributario **ius Puniendi**, y lo relacionado al enfoque administrativo del derecho tributario sustantivo, específicamente el tributo como recurso que obtiene el Estado por medio de la coerción que nace de su poder imperio, esencialmente en la necesidad de los recursos estatales. De las corrientes expuestas, tanto la relacionada al poder coercitivo del Estado a través de la ley, como las que

---

<sup>8</sup>Ibid. Pág. 28





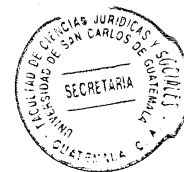
acercan el derecho administrativo al derecho tributario, se consideran algunos elementos sin llegar, por ejemplo a someterlo a principios de derecho privado preservando la esencia del hecho tributario y de la relación jurídica existente: el tributo como recurso que obtiene el Estado por medio de la coerción que nace de su poder imperio.

Autores latinoamericanos como Quintana y Rojas, influenciados por las teorías modernas del poder, que establecen que proviene del pueblo y éste lo delega a través de los órganos que conforman el Estado y su división: Ejecutivo, Legislativo y Judicial. El poder tributario es atribuido como una función del Organismo Legislativo, aspecto reflejado en la Constitución Política de la República de Guatemala.

## **1.2 El poder tributario y las normas constitucionales**

Durante el desarrollo del concepto poder tributario, este no fue un término universalmente aceptado, por ejemplo; Micheli la denomina potestad fiscal, Ingreso; poder de imposición; Giuliani Fonrouge, lo denomina poder tributario, definido como la potestad de grabar a través de normas jurídicas, determinadas para un individuo o una categoría de individuos la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.

Giuliani, concluye: poder tributario, es la facultad del Estado de crear unilateralmente tributos (o eximir) el pago exigido a las personas sometidas a su competencia, es decir la capacidad potencial del Estado de obtener coactivamente prestaciones monetarias



de individuos y requerir el cumplimiento de deberes instrumentales para su cumplimiento. Por otro lado, Blumenstein, sostiene que no se trata de un deber tributario sino de un estado de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial.

Para Hensel, citado por Giuliani Fonrouge, “la relación fundamental del derecho tributario consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de un hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria”.<sup>9</sup> Esta definición que se considera adecuada, en especial por ser la utilizada por la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala dentro de sus nociones fundamentales.

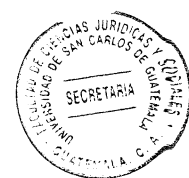
Esta capacidad potencial hace que no pueda ser considerada como un derecho de crédito contra un deudor ni un derecho a exigir prestaciones formales, “no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria (abstractamente considerada), sino un status de sujeción por parte de quienes están bajo su imperio espacial.”<sup>10</sup>

Giuliani Fonrouge, afirma que paralelamente al poder tributario manifiesto en la creación de la ley, está la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma, por

---

<sup>9</sup>Superintendencia de Administración Tributaria. **La obligación tributaria**. Pág. 1

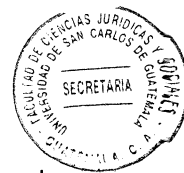
<sup>10</sup> Santiago De León, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. Pág. 14



parte de la autoridad administrativa, lo cual denomina: competencia tributaria. Con ello se rescata que aunque la norma es de carácter general, también existe la facultad de una aplicación concreta a cargo de los órganos administrativos.

Para los Estados modernos, los tributos son una importante fuente de ingresos destinados a la atención de los intereses generales de la colectividad: la prestación de servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales. El Estado actúa en el uso de su facultad **ius Imperium**, imponiendo a la sociedad tributos, para obtener recursos o fondos que le posibiliten funcionar y cumplir con la finalidad establecida en el Artículo dos de la Constitución Política de la República de Guatemala: realización del bien común. Algunos autores, como Joaquín Ortega definen esta obligación como un sacrificio con beneficios personales y sociales implícitos. En este mismo cuerpo legal, el Artículo 239 a través del principio de legalidad, establece que las disposiciones son de carácter general, abstractas, impersonales, emanan del Organismo Legislativo, así mismo establece los principios de equidad y justicia tributaria, por otro lado también es importante considerar el Artículo 135, inciso d que identifica como un deber contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

El Artículo 14 del Código Tributario establece la definición de obligación tributaria: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a



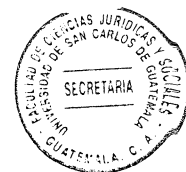
menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.” En el siguiente párrafo se agrega “La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”. Esta definición desarrolla la existencia del vínculo, el sujeto activo y pasivo de la obligación, el presupuesto previsto por la ley y la naturaleza de derecho público que lo hace exigible.

Doctrinariamente se pueden establecer elementos diferenciados entre relación tributaria y obligación tributaria, la primera relacionada a la facultad **ius Imperium** de la cual se desprende una norma que crea la obligación tributaria a través de la ley, el establecimiento del hecho generador, el sujeto pasivo del tributo, la base imponible y el tipo impositivo. La obligación tributaria nace cuando se encuadra la norma para un sujeto pasivo que es el obligado. Héctor Villegas, la define de forma acertada como "El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación".<sup>11</sup>

En Guatemala, la Constitución Política de la República regula las circunstancias y límites de la potestad tributaria y la parte especial contiene disposiciones de manera específica sobre los tributos que integran en conjunto el sistema tributario del país.

---

<sup>11</sup>Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 422

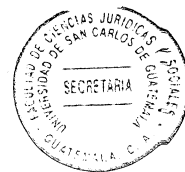


### **1.2.1 Características del poder tributario**

- a) Originario: Es de carácter originario, corresponde a todo el Estado, porque posee la soberanía política y en consecuencia la soberanía tributaria. Es el Estado el titular del poder tributario.
- b) Irrenunciable: Dado que el poder tributario se manifiesta en ley, por lo tanto no puede desprenderse de esa potestad o dejaría de ser un Estado soberano.
- c) Indelegable: El Estado no puede delegar, traspasar o ceder a otro (ente o Estado) el atributo de crear leyes.
- d) Imprescriptible: No prescribe, aunque hubiese dejado de ejercerlo.
- e) Legal: Se establece por normas legislativas de carácter constitucional.
- f) Limitado: El poder tributario está limitado por diversos principios y preceptos de carácter constitucional.

### **1.2.2 Limitaciones al poder tributario**

Los Estados modernos a través de las limitaciones al poder tributario, garantizan los derechos de los particulares, al afirmar que la potestad tributaria solo puede ejercerse de acuerdo a lo establecido en la ley. Podría pensarse que la potestad o poder tributario deriva en la facultad de dictar normas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro. Fundamentalmente la potestad o poder tributario debe ser íntegramente ejercida por normas legales. A mi criterio las limitaciones se extienden a la observancia de los principios tributarios.



### 1.3 Potestad tributaria y competencia tributaria

La potestad tributaria, a decir de Chicas, “es el poder de establecer tributos y además el de dictar los preceptos fundamentales, ya sea definiendo los hechos imposables, fijando la sujeción de determinados casos, o bien concediendo exenciones, o fijando plazos, o interpretando normas dudosas; es decir, tanto el poder legislativo que ejerce el parlamento, como el poder reglamentario que ejerce la administración financiera.”<sup>12</sup>

Paralelo al ejercicio del poder tributario, en el plano material ésta la facultad de realizar la aplicación de la norma concreta, la recaudación del tributo a cargo de la autoridad administrativa, a lo que autores como Hensel, denominan competencia tributaria, a diferencia del poder tributario si puede ser transferida y otorgarse a personas o entes paraestatales e incluso privados. Esta competencia corresponde al Organismo Ejecutivo en su carácter de administrador fiscal, a éste corresponde determinar y comprobar cuando se ha producido en la realidad hechos o situaciones que generan la obligación de pagar estas contribuciones, señalar o determinar los pagos o bien verificar si las prestaciones que se han realizado se encuentran ajustadas en ley.

En Guatemala, el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, crea la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como una entidad estatal descentralizada con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional. El objeto de SAT es ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación.

---

<sup>12</sup>Chicas Hernández, Raúl Antonio. **El poder tributario del Estado**. Pág. 12.

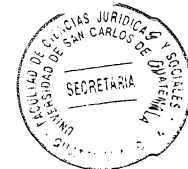


## 1.4 Principios tributarios

Existe una relación de interdependencia y complementariedad entre los principios del derecho tributario, los principios permiten establecer límites al poder tributario brindando derechos y garantías a los particulares. En este apartado se abordan los principios de: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad de pago, equidad, proporcionalidad, no confiscación y propiedad privada, contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

### 1.4.1 Principio de legalidad

Los tributos deben ser establecidos por la ley, no puede haber un tributo sin ley previa que lo establezca, la máxima latina **nullum tributum sine lege**, lo sintetiza: no hay impuesto sin ley. Los impuestos se crean a través de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Organismo Legislativo. Este principio garantiza la actuación de la administración tributaria sometida al imperio de la ley y limita al poder tributario a través de la potestad evitando la arbitrariedad o parcialidad en la aplicación. Al respecto existe consenso, en los Estados de derecho constitucionales para incluirlo de forma natural dentro de las constituciones, en la búsqueda del desarrollo democrático. La facultad de crear, modificar legislación tributaria y establecer las bases para la recaudación corresponde con exclusividad al Congreso de la República.



El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala desarrolla este principio y establece como base para los impuestos ordinarios o extraordinarios “las necesidades del Estado” y lo relaciona con el principio de equidad.

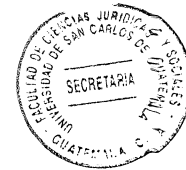
#### **1.4.2 Principio de generalidad**

Este principio alude al carácter extensivo de la ley, se deber cumplir sin importar el carácter del sujeto, categoría social, sexo, edad, o alguna otra condición, siempre y cuando su situación coincida con el hecho generador señalado para tributar, deberá quedar sujeto a la obligación. Es decir, una vez se establezca un gravamen a determinado hecho generador no hay forma de exclusión o privilegios.

Este principio está en conexión con el de igualdad y capacidad económica, supone la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal.

Santiago afirma: su límite son las exenciones y beneficios tributarios con las cuales algunas personas individuales o jurídicas no tributan o tributan menos, de forma excepcional y fundamentada en razones económicas, políticas y sociales pero nunca por razones de privilegios. La única exclusión legítima desde el punto de vista contributivo es la capacidad económica. El establecimiento del tributo y situaciones a favor debe fundamentarse en la propia capacidad económica.





### 1.4.3 Principio de igualdad

La igualdad se expresa por dos motivos: uno, tiene una expresión constitucional y dos, es un principio general del Derecho. El principio de igualdad en relación a los contribuyentes, se refiere no a una igualdad matemática que supone una imposición igual en cantidad para cada uno de los contribuyentes, sino una igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones y circunstancias. Esta premisa supone que a “situaciones o circunstancias desiguales, corresponde tratamientos desiguales”.<sup>13</sup>

El Artículo cuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala establece como un derecho inherente a la persona la igualdad “(...) todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”. Este enunciado engloba la igualdad en diferentes ámbitos de aplicación: social, económica, política, cultural y tributario. Manifiesta en la igualdad ante la ley, ante la justicia, entre otras, interpretando así una igualdad en varias formas.

“El derecho tributario(...) establece la igualdad de trato a los contribuyentes. Esta igualdad no aritmética, numérica y absoluta sino relativa obliga al legislador a imponer tributos iguales a quienes se encuentran en condiciones económicas análogas. Dar un trato igual a los desiguales produce como resultado un sistema tributario injusto. El principio de igualdad se observa al establecer iguales tributos a quienes están en la misma categoría.”<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Santiago. **Ob. Cit.** Pág. 26

<sup>14</sup> Castillo González, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala.** Pág. 11



#### 1.4.4 Principio de capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

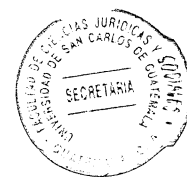
Este principio parte de la premisa general que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que el pago de tributo implica un sacrificio igual para cada uno de ellos. Santiago, afirma que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos.

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad considera: “Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”.<sup>15</sup>

Del texto se extrae, no solo la posibilidad para determinar individualmente de acuerdo a la capacidad económica, sino también establecer límites a la potestad tributaria

---

<sup>15</sup> Expediente 775-2007, pág. 6. Sentencia 24-04-2008.



atendiendo a mínimos vitales y gastos necesarios para percibir la renta previniendo que la progresividad tributaria alcance niveles confiscatorios. Santiago divide la capacidad contributiva en: subjetiva o relativa y objetiva o absoluta. La primera en relación a la capacidad económica real, en la que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria. La objetiva o absoluta, toma en cuenta manifestaciones objetivas de la persona apunta a los eventos que demuestran aptitud económica. La misma sentencia de la Corte de Constitucionalidad señala: “el principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo”.

La tributación a través del pago de impuesto debe ser proporcional y equitativa, la proporcionalidad consiste en que el sujeto debe contribuir, al gasto público en función de posibilidad de riqueza, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos, aspecto vinculado a la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser grabada diferencialmente. Equitativo en el sentido que el impacto debe ser el mismo para todo contribuyente en la misma situación.

Las disposiciones emanadas del Organismo Legislativo, son de carácter general, aunque debe considerar el principio de igualdad y de capacidad tributaria, con este último está llamado al control de la efectividad el órgano jurisdiccional con la competencia tributaria, al respecto la Corte de Constitucionalidad estableció “la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y



segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que obviamente no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en la relación Estado contribuyente”.<sup>16</sup>

#### **1.4.5 Principio de equidad**

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo establece “El sistema tributario debe ser justo y equitativo”, en ese sentido la Corte de Constitucionalidad señala: “Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversas individualidades de acuerdo a la capacidad económica personal para cada contribuyente”.<sup>17</sup> Para que el sistema tributario sea equitativo y lo más justo posible presupone que los que más capacidad de tributación tengan, tributen más y que el sacrificio que implica la tributación sea en igual proporción para los contribuyentes en condiciones similares, esté se relaciona con los principios anteriormente expuestos.

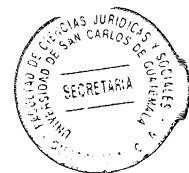
#### **1.4.6 Principio de proporcionalidad**

En la fijación de contribuciones este principio busca que los aportes sean en proporción a sus manifestaciones de riqueza, es decir la capacidad contributiva. La progresividad, aunque incluida como principio, pretende que las aportaciones

---

<sup>16</sup>Expedientes Acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88. Sentencia 12-05-88.

<sup>17</sup> Expediente No. 165-95. Sentencia 28-09-95.



concretas de los habitantes sean en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva para que no sea desproporcionado en relación a ella. Es más bien considerada una herramienta de redistribución, supone que en la medida que aumente un ingreso también aumente la capacidad económica, objeto del gravamen en términos relativos al incremento de riqueza, de esa cuenta mientras más riqueza se produce, mayor deberá ser la carga.”<sup>18</sup> Reflexionando a la inversa quien menos riqueza produce, menos carga. La premisa a mayor riqueza mayor tributación resume el sentido de este principio.

#### **1.4.7 Principio de no confiscación**

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República, debe entenderse por separado según los enunciados, por lo que: “la imposición de multas confiscatorias y las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido están relacionados con disposiciones relativas al régimen tributario, sin que tenga o no relación con un motivo político por lo que es aplicable a todos los casos.”<sup>19</sup>

Este principio presupone que una norma tributaria no puede tener efectos confiscatorios, lo cual implica que constitucionalmente están contenidas estas prohibiciones garantizando con ello el respeto al derecho a la propiedad que debe observar el sujeto que detenta la competencia tributaria para no hacer un ejercicio desproporcionado.

---

<sup>18</sup> Santiago De León, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. Pág. 31-33

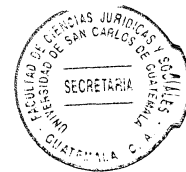
<sup>19</sup> Expediente No. 164-87. Sentencia 25-02-88.



#### 1.4.8 Principio de propiedad privada

Este principio está considerado en el Artículo 39, de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece “se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.” Es este un derecho humano el que deben de observar en cuanto a la no confiscación.

Del desarrollo de las discusiones en torno a las nociones fundamentales del poder y la potestad tributaria se explica la naturaleza jurídica del derecho tributario en el derecho público. El **ius Puniendi** es el poder de imposición del Estado frente al cual los particulares se encuentran en sujeción. El poder pertenece al pueblo quien lo delega en sus organismos, corresponde al Legislativo el normar y regular las normas tributarias y el ejercicio del poder tributario en el ejecutivo a través de la competencia delegada en la Superintendencia de Administración Tributaria. Así mismo el poder tributario es limitado por los principios constitucionales, los cuales de forma integral desarrollan el marco general para evitar excesos o arbitrariedades. Los principios del derecho tributario plasmados en la Constitución Política de la República de Guatemala: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad de pago, equidad, proporcionalidad, no confiscación y propiedad privada se complementan y relacionan mutuamente para el correcto ejercicio de ese poder, brindado así un marco de garantías no solo en la elaboración de normas sino en la aplicación de las mismas a casos concretos.



## CAPÍTULO II

### 2. El hecho generador y el contribuyente

El capítulo aborda los elementos del hecho generador y la forma de diferenciarlo con la hipótesis de incidencia definida en la legislación, así mismo se analiza quien es considerado contribuyente por la legislación nacional atendiendo a la manifestación de la riqueza del sujeto pasivo de la obligación, desarrollando la forma en la cual, dependiendo de los signos indicativos de la riqueza, como la renta o hechos concretos y medibles, se determina la base sobre la cual la persona individual o jurídica obligada por una norma adquiere la calidad de contribuyente.

#### 2.1 El hecho generador del tributo

En la teoría general del derecho se considera que al producirse un fenómeno en el orden real, coloca en cierta situación a determinadas personas, y unas obtienen deberes y otras derechos recíprocos. El hecho generador es establecido atendiendo al principio de legalidad por lo que se produce un efecto jurídico. El Código Tributario en el Artículo 32, establece que el hecho generador ocurre y produce efectos cuándo: 1. se dan los hechos materiales en el momento en se hubieran realizado las circunstancias y elementos; y 2. con actos y situaciones de carácter jurídico. Para que un hecho se considere jurídico, debe tener trascendencia jurídica y enmarcarse en uno o ambos hechos generadores.



El primero considera elementos y hechos materiales en la realidad y en el segundo concreto a situaciones jurídicas. Amorós matiza que “imponible indica una posibilidad, mientras que el derecho tributario indica una realidad como es una norma tributaria promulgada”.<sup>20</sup>

El hecho generador determina la relación jurídica tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria, la doctrina francesa lo denomina “hecho generador del tributo”, en este caso es la ley, la que considera un hecho que resulta en una obligación. A través del hecho generador puede establecerse el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, independientemente de que luego puedan existir algunos sujetos de carácter solidario. También, a través del hecho generador, se puede establecer quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, aunque sólo tenga atribuida simplemente la competencia tributaria.

El hecho generador es determinante para establecer el régimen jurídico aplicable a la obligación tributaria, es decir, permite identificar cuál es la materia imponible, la base gravable, la cuota o alícuota del tributo y todos los elementos cualitativos tanto en el plano objetivo como subjetivo. El hecho generador posibilita definir los conceptos de incidencia, no incidencia, así como las posibles exenciones.

---

<sup>20</sup> Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario: Parte general y legislación española**. Pág. 71



### **2.1.1 Clases de hechos imponible**

Una de las clasificaciones realizada por Blanco identifica tres grupos de hechos imponibles:

- a) Acontecimientos puramente materiales, como la compra venta de mercaderías
- b) Obtención de rendimientos, tales como la renta
- c) Negocios jurídicos, como la contratación.

En todos los casos se sugiere un contenido económico más o menos patente, razón por la cual la ley tributaria, al establecer el objeto de las distintas figuras lo que trata de clasificar son las manifestaciones de riqueza.

### **2.1.2 Diferencia entre el hecho generador y la hipótesis de incidencia tributaria**

El hecho generador es aquel hecho concreto que es calificado por la ley como competente para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. Es un hecho efectivo, localizado concretamente en tiempo y en espacio, con características individuales y concretas.

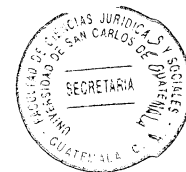
La hipótesis de incidencia es la descripción legal de un hecho, es decir una entidad conceptual, que se deriva de la formulación hipotética del legislador. Es la expresión de una voluntad legal, que califica un hecho formulando una descripción anticipada, genérica e hipotética. Tal es el caso que una hipótesis de incidencia puede cubrir varios hechos imponibles.

En la hipótesis de incidencia se prevé que el sujeto pasivo puede ser una persona individual o jurídica, que debe tener ciertos condicionantes. Mientras, el hecho generador se configura concretamente en un lugar y momento definido, fijando a una persona como sujeto pasivo, y le atribuye un débito explícito o definido en cuanto al monto. De esa cuenta, la existencia de figuras impositivas que pretenden fijar una base, suponiendo que se han considerado todas las facetas del hecho jurídico-económico que la ley ha establecido como objeto del tributo.

### **2.1.3 La determinación de la base imponible**

Según López Berenguer, la determinación de la base imponible se puede realizar en tres momentos: 1. La determinación de las bases ¿Cuáles son las dimensiones del objeto del impuesto?; 2. El de la valoración o medida de esas dimensiones del objeto del impuesto que han de tomarse en cuenta; 3. El momento de la fijación concreta de cada base, que es la consecuencia de las dos operaciones anteriores obtenidas mediante simple operaciones aritméticas y sobre cuya suma o valor han de aplicarse los tipos impositivos. Estas unidades de medida son unas veces valores exactos, como en el caso de un rendimiento evaluado contablemente, pero otras veces son sólo signos indicativos de la magnitud del hecho imponible.

Los métodos de determinación del hecho imponible, pueden clasificarse de la siguiente forma:



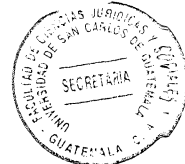
- a) Directa por datos de la administración
- b) Declaración del interesado
- c) Por determinados signos indiciarios

Einaudi, realiza a la siguiente clasificación de métodos para la determinación de la base imponible:

- a) Métodos indiciarios, en lugar de determinar el rendimiento del contribuyente.
- b) Objetivo, conforme a medida, peso o volumen.
- c) Declaración no controlada, como el ingreso de mercaderías por las fronteras
- d) Declaración del contenido y comprobado por Hacienda.
- e) Estimación de valores medios, hecha de oficio con el control colectivo de los contribuyentes.

## **2.2 Contribuyente**

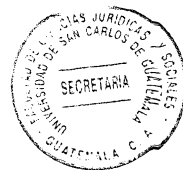
En relación al contribuyente el Artículo 18 del Código Tributario, establece: el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, siendo el contribuyente una calidad, el Artículo 21 de ese mismo cuerpo legal indica "son contribuyentes 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". En el caso de la renta que es todo tipo de ingreso generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza, el Artículo uno de la Ley de Actualización



Tributaria, libro I en relación al impuesto sobre la renta, establece: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.” Estableciendo bajo el principio de legalidad grabar las rentas de acuerdo a especificaciones desarrolladas en el libro I, para personas individuales jurídicas entes o patrimonios, incorporando a diferencia de la ley anterior la especificación de nacionales o extranjeros atendiendo a la residencia que también desarrolla la normativa.

En el segundo párrafo agrega: “El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas”. La definición del sujeto pasivo es diferenciada en cuanto a la categoría de las rentas según su procedencia, en el Artículo 12 relativo a la renta de actividades lucrativas, establece: “son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país que obtengan rentas afectas en éste título.” refiriendo al título II de la Ley de Actualización Tributaria.

El hecho generador establecido en dicha normativa establece en el Artículo 10 como hecho generador del Impuesto sobre la Renta, para el caso de actividades lucrativas “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.” El mismo artículo incluye ocho numerales más especificando las rentas de actividades lucrativas. En relación a la renta del trabajo, en el Artículo 71 establece la calidad de contribuyente de este

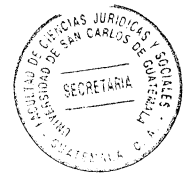


impuesto para “personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”, siendo el sujeto pasivo de la relación tributaria el que obtenga ingresos en dinero por la prestación de servicios en forma personal y específicamente en relación de dependencia.

La calidad de contribuyente se adquiere cuando se cumple con la norma que obliga a pagar el tributo. El sujeto que realiza o sobre el cual se realiza el hecho previsto, la incidencia de un hecho imponible, es decir, se ajusta a los atributos que el sujeto debe tener para considerarse como contribuyente, en el caso de los impuestos es la manifestación de riqueza.

### **2.3 Categorías de rentas y obligaciones**

Como se abordó anteriormente a través del hecho generador se establece la categoría de rentas según la procedencia, aplicable a la obligación tributaria, es decir, se establece cuál es la materia imponible, la base gravable, la cuota o alícuota del tributo y todos los elementos cualitativos tanto en el plano objetivo como subjetivo, hasta entonces se puede establecer la existencia o no de una obligación y la categoría a la que corresponde o tipo de gravamen.



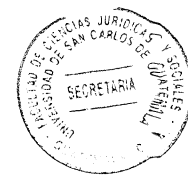
### 2.3.1 La obligación tributaria

El Artículo 14 del Código Tributario establece: “es 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 al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley” describe la existencia de la obligación consistente en el pago del tributo al enmarcarse en una de las categorías de sujeto pasivo y al realizarse el presupuesto del hecho generador. Regularmente se trata de un pago pero existen obligaciones pecuniarias y no pecuniarias, como la entrega de información, el control a través de libros o algunas otras determinadas por ley. A decir de Santiago de León, “es la responsabilidad que tiene el sujeto pasivo frente al **facultas exigendi** del sujeto activo, quien exige que se cumpla con la obligación.”<sup>21</sup> Siendo que el vínculo jurídico es aquel que nace en cuanto a la incidencia de la norma cuyo efecto es la obligación de dar una suma de dinero con carácter de definitivo, como se establece en la Constitución Política de la República de Guatemala como un deber ciudadano. En contraposición también se detenta el derecho subjetivo o crédito tributario.

Es relevante que a pesar que el nacimiento de la norma se encuentre establecido con la manifestación de efectos en la realización de la hipótesis de incidencia, en la realidad concreta, pueda no haberse producido. En ese sentido, Santiago cita a Bravo “la posibilidad que la norma tributaria señale un supuesto cierto en el cual se considere el nacimiento de una obligación tributaria, sin embargo, en el plano de la realidad concreta

---

<sup>21</sup> Santiago de León, Erick. **Derecho tributario**. Pág. 91



aún no se haya producido el hecho que producto de la incidencia devenga en imponible.”<sup>22</sup>

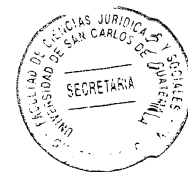
Así mismo, la extinción de las obligaciones tributarias, se desarrolla primordialmente en que el sujeto pasivo entregue la cuota al Estado, aunque también existe la compensación que extingue la obligación con la existencia de dos sujetos que son acreedores y deudores entre sí, es decir aminora la deuda en la medida en la que se poseen crédito tributario al que se tiene derecho. Figuras como la condonación y exoneración, en el primer caso existe la renuncia a exigir el pago, está regulada en el Artículo 46 del Código Tributario como un beneficio tributario, esta es una función otorgada al Presidente de la República en la Constitución Política de la República de Guatemala; Artículo 183, inciso r. En el segundo caso no existe una obligación para que se extinga, se elimina la obligación como tal, por ello debe estar dispuesta por ley del mismo rango atendiendo al principio de legalidad.

La prescripción es otra de las formas de extinción de la obligación en materia tributaria existen dos: la normal y la especial, reguladas en el Artículo 47 y 48 del Código Tributario como plazos para realizar rectificaciones, ajuste verificaciones y el cumplimiento del pago los cuatro (4) años, y luego ocho (8) años cuando el contribuyente no se hubiere registrado en el administración tributaria.

Existen tres aspectos a considerar para la determinación de la obligación tributaria: la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota o parte alícuota de la riqueza.

---

<sup>22</sup>Ibid. Pág. 93

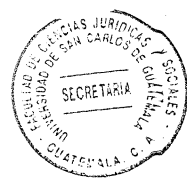


### 2.3.2 Sujeto pasivo de la relación tributaria

El hecho generador determina al sujeto pasivo de la relación tributaria, el Código Tributario en el Artículo 18, establece: “es el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias” esta afirmación carece de sentido sino es relacionada con una hipótesis tributaria y la concreción del hecho generador. En otras palabras, la hipótesis necesita realizarse en concreto, en forma exactamente coincidente, para que nazca la obligación de pagar una suma dineraria a título de tributo o impuesto. En el caso de la renta gravada, según su procedencia y considerando el principio de capacidad contributiva relativa.

La obligación de tributar es un deber ciudadano y para ello el Estado dispone del poder tributario para imponer el pago de un impuesto, con la aplicación del principio de legalidad manifiesto en la regulación vigente se logra determinar la existencia de un hecho que tiene trascendencia jurídica a través de un hecho generador del impuesto que según el Código Tributario este se manifiesta cuando se dan los hechos materiales en el momento en se hubieran realizado las circunstancias y elementos; y en los actos y situaciones de carácter jurídico establecidas. Es decir, la hipótesis de incidencia es la establecida por la ley y el hecho generador se concreta cuando esa hipótesis es materializada en el plano objetivo, convirtiéndose en una obligación para la persona que en ese momento adquiere la calidad de contribuyente.





El hecho generador previsto en la ley determina quién es el obligado a cumplir (sujeto pasivo), que es lo que se grava (base imponible) y en que monto o medida (cuota o alícuota que corresponde) se impone el pago del impuesto.

Para el caso que nos ocupa, el hecho generador grava las rentas: los ingresos de las personas individuales y jurídicas de todo tipo generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza.

En las actividades lucrativas, el hecho generador es “la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios. En relación a la renta del trabajo, se establece la calidad de contribuyente para “personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”, siendo el sujeto pasivo de la relación tributaria el que obtenga ingresos en dinero por la prestación de servicios en forma personal y específicamente en relación de dependencia. En ambos casos aunque con diferentes manifestaciones, se grava la riqueza producto del trabajo.





## CAPÍTULO III

### 3. Categorías de rentas y obligaciones tributarias

En este capítulo se describen las normativas vigentes que establecen las hipótesis de incidencia del hecho generador que impone un gravamen a las rentas y las obligaciones tributarias que competen a los trabajadores en relación de dependencia, a los prestadores de servicios y profesionales, explicando las diferenciaciones realizadas por los legisladores y las consideraciones de hechos o circunstancias que la legislación contemplan para fijar los tipos impositivos así como el impuesto al valor agregado generado por la venta de bienes y la prestación de servicios los servicios.

#### 3.1 El Impuesto Sobre la Renta

El Decreto Legislativo 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, vigente a partir del uno de enero de dos mil trece, derogó el Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta. El primer libro consta de 107 artículos los cuales contienen la denominada “nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta”, este es de carácter cedular porque el impuesto se cobra por categorías de contribuyentes dependiendo de la procedencia de las rentas que ellos obtengan. Estas se clasifican en las siguientes categorías de rentas:

Rentas de actividades lucrativas (Libro I, Título II, Artículos 10 al 67)

Rentas del trabajo (Libro I, Título III, Artículos 68 al 82)

Rentas del capital y ganancias de capital (Libro I, Título IV, Artículos 83 al 96)



Rentas de no domiciliados (Libro I, Título II, Artículos 97 al 107)

El Artículo uno, establece el impuesto sobre toda la renta que obtengan las personas individuales, jurídicas entes o patrimonios sea nacionales o extranjeros, residente o no en el país. Este impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, el libro I, desarrolla específicamente en cuanto a sujetos pasivos y hecho generador en varias hipótesis de ocurrencia. En el desarrollo del contenido del trabajo de tesis interesan los Título II y III, por estar relacionados el primero con los tipos de contratación servicios, honorarios profesionales, oficios, artes sin relación de dependencia y el segundo con las rentas del trabajo en relación de dependencia.

### **3.1.1 Renta de actividades lucrativas**

Este impuesto regulado en el Artículo 10, establece como hecho generador las rentas que provienen de actividades lucrativas o la combinación de uno o más factores de producción con el fin de producir, transferir o distribuir bienes para la venta o prestación de servicios por cuenta y riesgo del contribuyente, con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas entes o patrimonios que se especifican en el Libro I y Título II del Decreto Legislativo 10-2012. En ese mismo Artículo, se establece un listado con ocho numerales que describen pero no limitan las actividades lucrativas afectas, listadas a continuación:

“1. Las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas.

2. Las originadas por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros el suministro de energía eléctrica y agua.
3. Las originadas por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticos y el servicio de transporte de personas y mercancías.
4. Las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
5. Las originadas por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
6. Las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
7. Las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aun cuando éstas se ejerzan sin fines de lucro.
8. Las originadas por dietas, comisiones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones, obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.”

Con esta norma se pretende cubrir una serie de actividades lucrativas y no lucrativas que pudieran ser objeto de duda en cuanto a si produce o no renta afecta en tanto produce, transforma o distribuye bienes y primordialmente para el caso de nuestro



interés, la prestación de servicios en los numerales seis y siete directamente relacionado con la materia del presente trabajo, los servicios en general y los servicios profesionales.

Dentro de ésta categoría de renta se regulan dos regímenes para establecer las rentas de actividades lucrativas: régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

### **3.1.2 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas**

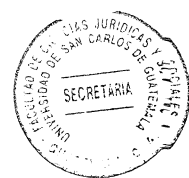
Las rentas imponibles en este régimen deben de establecerse según el Artículo 19 “deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas”.

El Artículo 20 de la Ley de Actualización Tributaria establece: “la renta bruta es el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas. Los contribuyentes en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas deben calcular la renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas, junto con los costos y gastos deducibles, luego sumar los costos y gastos para la generación de rentas extensas.

Los costos y gastos deducibles también están regulados ya que se establecen como tales aquellos que siempre y cuando sean útiles, necesarios, pertinentes o



indispensables para producir o conservar la fuente de rentas gravadas, específicamente se detallan en veintinueve aspectos desarrollados en el Artículo 21, para efectos del tema planteado son de especial interés el numeral dos: gastos incurridos en la prestación de servicios, numeral tres: gastos de transporte y combustible, numeral cuatro: sueldos, salarios aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero, este tiene una limitación en cuanto a los sueldos pagados a los socios o consejeros de asociaciones civiles, mercantiles así como a cónyuge y a los parientes en grados de ley en cuanto a que no puede sobrepasar el diez por ciento (10%). En el numeral cinco es importante destacar que se establece una limitación a la deducción de aguinaldo y la bonificación anual para trabajadores del sector privado y público hasta el cien por ciento del salario mensual con excepción a los pagos establecidos por los pactos colectivos de condiciones de trabajo aprobados por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social. Cabe mencionar que se incluyen al sector público y regula el pago superior al salario mensual como una renta sujeta al pago del impuesto. Numeral sexto en relación a las cuotas patronales al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto Técnico de Capacitación Productiva. Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones, seguros de retiro. Numeral ocho las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral por el monto que le corresponda. En el trece el monto de los arrendamientos de bienes muebles o inmuebles utilizados para la renta. El numeral quince los impuestos tasas o contribuciones y arbitrios municipales pagados por los contribuyentes también exceptúa como gastos deducibles el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y otros tributos. En el numeral veintitrés los honorarios,



comisiones pagos por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole. Los viáticos comprobados en el numeral veinticuatro con la limitación de no exceder del tres por ciento de la renta bruta. Los gastos de organización de cinco cuotas anuales sucesivas e iguales a partir de que se facturen ventas o servicios en el inciso veintisiete. Agregando en el veintinueve y ultimo inciso: gastos generales y de venta, diferentes a los establecidos en los otros numerales. En el último párrafo del citado Artículo establece que los límites a los gastos deducibles establecidos, no son reglas de valoración.

El tipo impositivo en este régimen es según lo establecido por esta normativa en el artículo 172 de las disposiciones transitorias del 31% en 2013, 28% en 2014 y 25% a partir del 2015 como lo establece el Artículo 36. El pago debe realizarse por los contribuyentes trimestralmente, por medio de una declaración jurada y se liquida en forma definitiva anualmente.

En el Artículo 38, especifica: Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas:

1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; y 2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.





Estableciendo una de las dos formas, las cuales una vez seleccionada, no podrá ser variada sin la autorización previa de la administración tributaria.

Otras obligaciones para los contribuyentes en éste régimen se establecen en cuatro numerales del Artículo 42: "1. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades gravadas la frase **sujeto a pagos trimestrales** 2. Efectuar las retenciones que correspondan conforme a lo dispuesto en los otros títulos de este libro. 3. Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la administración tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al treinta (30) de junio y al treinta y uno (31) de diciembre de cada año. 4. Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda.

### **3.1.3 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas**

Este régimen regulado en el Decreto Legislativo 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, establece que la renta imponible se determina deduciendo de su renta bruta las rentas exentas, le son aplicables las indicadas en el artículo 21 como renta exenta. El tipo impositivo es a partir del rango de la renta mensual imponible, establecido en el Artículo 43, de la siguiente forma: De un centavo hasta treinta mil quetzales (Q 0.01 a Q30,000.00), el tipo impositivo corresponde al cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible, de treinta mil quetzales en adelante, el importe fijo es de un mil quinientos quetzales (Q 1,500.00) y del siete por ciento (7%) sobre el excedente de treinta mil



quetzales (Q30,000.00). Durante el 2013 se estableció de un centavo en adelante una renta del seis por ciento (6%).

El período de liquidación regulado en el Artículo 43 y 44 es mensual a través de declaración jurada y la forma de pagar el impuesto es por medio de retenciones que realizan quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios. Agrega “si dicho contribuyente realiza actividades lucrativas con personas individuales que no lleven contabilidad o que por alguna razón no le hayan efectuado retención, debe aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente.”

Otra de las obligaciones previstas es actuar como agentes de retención en los siguientes casos: “1. Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con lo establecido en este libro, el Código de Comercio y otras leyes. 2. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas. 3. Las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales y otros entes. 4. 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 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.” La declaración jurada mensual sobre la cual el contribuyente debe presentar en la que describa el monto total de rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior,



el monto de las rentas exentas, el monto de las rentas de las cuales fue objeto de retención y el monto de las rentas de las cuales presentará pago en forma directa y el impuesto a pagar derivado de estas últimas, esto en el plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a la emisión de las facturas respectivas, como lo establece el Artículo 49. Queda implícita la obligación de emitir las facturas correspondientes por ventas o prestación de servicios y agregar la frase **sujeto a retención definitiva**. Además agrega la obligación de los contribuyentes inscritos en el opcional simplificado sobre ingresos, presentar declaración jurada informativa anual.

### **3.1.4 Renta del trabajo en relación de dependencia**

Según lo establecido en el artículo 68 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria el hecho generador del impuesto sobre la renta lo constituye la obtención de toda retribución o ingresos 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. El mismo artículo desarrolla casos en particular, entre los cuáles los sueldos y bonificaciones, comisiones, remuneraciones y especifica: del Estado, las Municipalidades paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o el exterior.

En el artículo 71 regula quien es el sujeto pasivo, “personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”. A diferencia de la ley derogada en esta se detalla



específicamente sueldos, bonificaciones, comisiones, remuneraciones, gratificaciones, especifica que el Estado, las Municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados. En este sentido es claro en cuanto a toda retribución o ingreso en dinero que provenga del empleador o patrono, estableciendo diferentes denominaciones tanto para el ingreso como para el trabajador del Estado.

Constituyen rentas exentas: indemnizaciones y pensiones por causa de muerte o incapacidad por accidente o enfermedad, la indemnización por tiempo servido, remuneraciones de los diplomáticos y agentes consulares y demás representantes acreditados en el país, gastos de representación o viáticos comprobables, otorgados para cubrir gastos dentro y fuera del país, el aguinaldo hasta por el cien por ciento (100%) del sueldo, bonificación anual hasta por el cien por ciento (100%) de sueldo mensual, establecidos en el Artículo 70 del Decreto 10-2012. Con esta normativa los legisladores tratan de evitar el uso de pagos por arriba del valor mensual para evadir el impuesto correspondiente al ingreso o salario. En el caso del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia: la base imponible y el tipo impositivo se establece a través de la renta imponible; ésta se calcula restando de la renta neta los gastos personales.

Renta bruta es el total de los ingresos gravados y exentos en el período de liquidación, establecido dentro del año fiscal (1 de enero al 31 de diciembre). La renta neta es el resultado de la renta bruta menos la renta exenta. La renta neta se calcula entonces

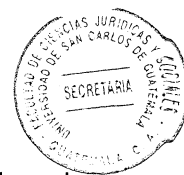


considerando el total de ingresos durante el año menos las rentas exentas descritas en el Artículo 70. La renta imponible, sobre la cual se calcula la parte alícuota que se convierte en una obligación del contribuyente se calcula a partir de la renta neta restando los gastos personales establecidos.

Los gastos personales deducibles se especifican en el Artículo 72, son los siguientes:

- a) Mínimo de vida, hasta sesenta mil quetzales (Q60,000.00); cuarenta y ocho mil (Q48,000.00) correspondientes a gastos personales, sin comprobante. Doce mil acreditados con el impuesto al valor agregado pagados en gastos personales sujetas a verificación por la administración tributaria. Estableciendo además la obligación de la presentación de la planilla con los comprobantes dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero.
- b) Las donaciones realizadas a entidades sin fines de lucro, servicio social, iglesia o partidos políticos, que puedan comprobarse fehacientemente y no podrán exceder del cinco por ciento de la renta bruta (5%), siendo este monto la deducción máxima.
- c) Cuotas y contribuciones, realizadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Previsión Militar, el Estado e instituciones por el régimen de previsión social.
- d) Prima de seguros de vida, riesgos y en caso de muerte del trabajador.

El tipo impositivo está regulado en el Artículo 73 del mismo cuerpo legal atendiendo a la renta imponible anual, formulando dos tipos: el primero de un centavo de quetzal (Q0.01) hasta trescientos mil (Q300,000.00) cuyo importe fijo es de cero, y el tipo



impositivo del cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible. El segundo, de trescientos mil quetzales y un centavo (Q300,000.01) en adelante un importe de quince mil (Q15,000.00) el cual corresponde al cinco por ciento (5%) sobre los primeros trescientos mil y el tipo impositivo de siete por ciento (7%).

Para este régimen se establece la obligación de retener cuando existe más de un patrono, quien reporte el mayor salario en relación de dependencia sean remuneraciones permanentes o eventuales. El patrono con la obligación de retener, realiza al inicio de cada año una proyección de renta neta sobre la cual deducirá gastos personales, las cuotas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y aplica el tipo impositivo y cada mes retendrá una doceava parte. Debiendo además extender constancia de la retención.

### **3.2 Impuesto al Valor Agregado**

El Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado establece el impuesto sobre los actos y contratos grabados, por venta o servicio; por venta todo acto que sirva para transferir a título oneroso el dominio parcial o total de bienes muebles o inmuebles o derechos reales sobre ellos y en el caso de servicio, la acción o prestación que una persona hace para otra por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, incorporando esta obligación para los que no se encuentren en relación de dependencia. El nombre de la retribución es indistintamente honorario, comisión o cualquier otra denominación.

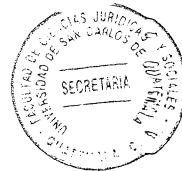


Los sujetos pasivos del impuesto son los contribuyentes que celebren un acto contrato gravado, deberán pagar una tarifa única del doce por ciento (12%) sobre la base imponible, vinculada en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios, es decir, la tarifa opera en relación a dicho porcentaje incluido en el valor del bien o servicio. Este impuesto está vinculado para su pago a la emisión de factura contra entrega de bienes o la prestación de servicios.

La regulación vigente desde el año dos mil trece, clasifica e incorpora nuevas aristas al impuesto sobre la renta, especificando los posibles tipos de ingresos, numera las rentas exentas y grava la manifestación de riqueza del ingreso adquirido por actividades lucrativas, considerando las que tienen su origen en la prestación de servicios y el ejercicio de profesiones, oficios y artes dentro de dos regímenes: 1. sobre las utilidades de actividades lucrativas y 2. opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. También desarrolla el impuesto sobre los ingresos provenientes del trabajo en una relación de dependencia, que sin importar la denominación de dicho ingreso o la naturaleza, si proviene del trabajo personal se configura un hecho generador del impuesto sobre la renta. En ambos casos se establece el tipo impositivo y con éste se logra establecer el pago de la cuota que corresponde al contribuyente, siendo la obligación el pago y otros aspectos accesorios como el manejo contable o las declaraciones periódicas. En el caso de las actividades lucrativas además de la renta debe cumplirse con el impuesto establecido en el Decreto 27-92 Impuesto al Valor Agregado que regula gravamen para la venta de servicios siendo la condicionante para la verificación del hecho generador, no encontrarse en relación de dependencia.







## CAPÍTULO IV

### 4. Características de la relación de dependencia

Explicar la naturaleza laboral y la relación de dependencia a partir de los principios de realidad y objetividad en torno a los contratos, es circunstancia indefectible para ubicar a las personas bajo la protección de garantías y la carga que supone la obligación de tributar. Atendiendo a estos principios, se supone que la naturaleza de la relación laboral no depende del instrumento utilizado para la formalización, sino de las circunstancias y hechos en torno a ella.

Para el caso de trabajadores del Estado, el Artículo cuatro de la Ley del Servicio Civil establece: “se considera servidor público la persona individual que ocupe un puesto en la administración pública en virtud de nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo legalmente establecido, mediante el cual queda obligada a prestarle sus servicios o a ejecutarle una obra personalmente a cambio de un salario, bajo dependencia continuada y dirección inmediata de la propia administración pública”. En éste Artículo se determina la calidad de servidor en personas individuales, el hecho concreto de “ocupar un puesto” advierte sobre otro elemento de la relación de trabajo, además de los regulados en el Artículo 18 del Código de Trabajo donde se identifican las características que determinan la existencia de la relación de trabajo en relación de dependencia.



#### 4.1 Principio de realidad y principio de objetividad

Los principios del derecho del trabajo son parte de las características ideológicas, tienen como finalidad proteger la dignidad del trabajador y proyectar su eficacia al iniciarse el vínculo laboral, son de carácter inmutable e ideas esenciales que son las bases sobre las cuales se sustenta todo el ordenamiento jurídico laboral, se desarrollan en el considerando cuarto del Código de Trabajo.

En el caso de los principios de realidad y objetividad, específicamente desarrollados en el inciso d del cuarto considerando, son aplicables a las normas relativas al trabajo, indicando que “es un derecho realista y objetivo; lo primero, porque estudia al individuo en su realidad social y considera que para resolver un caso determinado a base de una bien entendida equidad, es indispensable enfocar ante todo la posición económica de las partes, y lo segundo, porque su tendencia es la de resolver los diversos problemas que con motivo de su aplicación surjan, con criterio social y a base de hechos concretos y tangibles”. Con estos principios se pretende no solo la equidad y la interpretación del individuo dentro de la realidad social, sino también aplicarlas considerando hechos concretos y verificables. En ese sentido los elementos de la relación de trabajo y la verificación de los mismos en acciones o actividades concretas son indispensables para la aplicación de regulaciones del derecho de trabajo, es decir, a través de este principio se da prioridad a los hechos, lo ocurrido en la realidad, sobre las formas o apariencias por lo que el contrato de trabajo es un **contrato de realidad**, siendo así, no es necesario atender a la forma para que prevalezca lo que sucede,



porque prescinde de las formas para hacer prevalecer lo que efectivamente sucede o sucedió. En caso de discordancia “entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de documentos suscritos por las partes o acuerdos celebrados entre ellos, siempre se dará preferencia a los hechos.”<sup>23</sup>

#### 4.2 Elementos de la relación de trabajo

La existencia de la relación laboral se establece atendiendo al principio de realidad, también llamado principio de primacía de la realidad, si se cumple con las siguientes características: vínculo económico-jurídico, servicios personales, dependencia continuada, dirección inmediata, retribución. La legislación nacional, específicamente la Ley de Servicio Civil y el Código de Trabajo en los Artículos cuatro y 18 respectivamente, prevén estos elementos como características de las relaciones de trabajo por lo que en ese sentido el país realiza esas valoraciones que determinan la relación de dependencia de forma asertiva.

El principio de realidad, también llamado **primacía de la realidad** se refleja en las disposiciones del Artículo 18 del Código de Trabajo: “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”. El Artículo cuatro de la Ley del Servicio Civil establece: “se considera servidor público la persona individual que ocupe un puesto en la administración pública

---

<sup>23</sup> Corte de Constitucionalidad. Expedientes 2481-2007, 5909-2014

en virtud de nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo legalmente establecido, mediante el cual queda obligada a prestarle sus servicios o a ejecutarle una obra personalmente a cambio de un salario, bajo dependencia continuada y dirección inmediata de la propia administración pública”.

La jerarquía institucional de las entidades del Estado se incluye como otra característica a considerarse con base a fundamento legal antes citado: el puesto dentro de la administración, por la naturaleza de las funciones que los trabajadores desarrollan.

Giuseppe Casale, realiza en su trabajo sobre las relaciones laborales una revisión comparativa a nivel global, e instituye una reflexión en relación a que en muchos países los juzgadores se basan en aspectos como el poder de dirección, es decir, la jerarquía y se consideró su existencia en los casos en los que el trabajador “estaba sujeto al control de dirección, organizativo y disciplinario, ejercido por el empleador pertinente, que daba órdenes específicas y supervisaba de manera asidua la actividad laboral.” Sin embargo, esta apreciación ha cambiado en relación a las distintas formas de flexibilización del trabajo que no son las tradicionales estableciendo que ese factor de dirección inmediata y jerarquía se desarrolla “cuando un trabajador realiza sus actividades sobre una base continua, leal y diligente, siguiendo las directivas generales dadas con arreglo a los programas y las metas de la empresa en cuestión.”<sup>24</sup> En el caso de la administración pública es fácilmente identificable no solo por la rigidez en su

---

<sup>24</sup> Giuseppe Casale. **La relación de trabajo: una vision global comparativa**. Págs. 2-4.



estructura sino por las normas, reglamentos y demás disposiciones que evitan o delimitan la discrecionalidad del trabajador en la toma de decisiones.

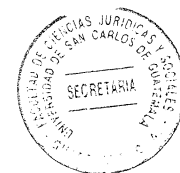
#### 4.3 Vínculo económico – jurídico

Analizar este elemento de la relación de trabajo considerado el servicio civil como una relación funcional, debe suponer los siguientes elementos: primero; la relación entre el Estado y un particular en la que concurre la voluntad del Estado que decide el nombramiento o contratación generando efectos jurídicos en cuanto a derechos y obligaciones, segundo; esta relación aporta al cumplimiento de la ley, y tercero; la finalidad del bien común.

Calderón define la relación funcional como: “El vínculo jurídico-laboral que une al Estado con los particulares que pasan a formar parte del servicio civil desde el momento que inician en el ejercicio de un cargo, hasta la entrega del mismo”,<sup>25</sup> esta relación laboral lleva implícita una relación económica porque se desarrolla la prestación de servicios a cambio de una retribución económica, lo cual brinda el aspecto económico de la relación a través del contrato celebrado. Una de las teorías de la relación funcional afirma que es un acto contractual. Al utilizar un contrato civil, pretenden dejar fuera del servicio civil a las personas contratadas, pero un aspecto importante a considerar es que éstas bajo la figura de un efectivo contrato con las características de otras remuneraciones de personal temporal, no podrían desarrollar

---

<sup>25</sup> Calderón, Hugo. **Derecho administrativo I**. Pág. 263



funciones del servicio público como las establecidas en la clasificación de puestos, sin embargo, el contrato es un mecanismo de ingreso al servicio civil.

La aplicación del principio de realidad o principio de primacía de la realidad que prioriza los hechos frente a la forma o apariencias (que podría ser la voluntad entre las partes) y siendo el contrato de trabajo un **contrato de realidad** que prescinde de las formas para hacer prevalecer lo que efectivamente sucede o sucedió, por lo que en caso de discrepancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de documentos suscritos por las partes o acuerdos celebrados entre ellos, se debe dar preferencia a los hechos.

La Corte de Constitucionalidad, en el expediente 5909-2014 además ha considerado que la presunción contenida en el artículo 19 del Código de Trabajo que establece: “para que el contrato individual de trabajo exista y se perfeccione, basta con que se inicie la relación de trabajo, que es el hecho mismo de la prestación de los servicios” con las condiciones o características que establece el Artículo 18, opera incluso cuando se utilicen figuras no laborales para caracterizar al vínculo jurídico.

El Reglamento de la Ley de Servicio Civil es excluyente al establecer en el último párrafo del Artículo uno, “No se considerarán funcionarios o empleados públicos, los que únicamente son retribuidos por el sistema de dietas, pues las mismas no constituyen salario, ni aquellos que son retribuidos con honorarios por prestar servicios técnicos o profesionales conforme la Ley de Contrataciones del Estado”.



Esta exclusión en el primer caso, es debido a la naturaleza de los puestos en los cuales el sistema de dietas no constituye un salario, sino un mecanismo para facilitar el desarrollo de funciones atribuidas al cargo, elección o reconocimiento de capacidades y habilidades para el desempeño de tareas esporádicas o bien el desarrollo periódico de sesiones de trabajo. Sin embargo, en el caso de quienes son contratados por servicios profesionales o técnicos y se les retribuye a través de honorarios, este se convierte en un mecanismo para establecer algún tipo de diferenciación y es de recalcar en los casos en los que se trate de un contrato bajo los supuestos establecidos para este tipo de contratos.

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad en expediente 5909-2014 ha resuelto “es función de los jueces de trabajo declarar la existencia de simulación de contratos, en aquellas ocasiones en que se constata la concurrencia de elementos propios de una relación laboral, a pesar de haberse pretendido encubrir la esencia del vínculo jurídico subsistente entre las partes bajo una figura contractual diferente que oculta una relación laboral por tiempo indefinido”.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 106 y el Código de Trabajo en el Artículo 12, refuerzan el planeamiento de la primacía de la realidad al tutelar los derechos de los trabajadores y desarrollar el principio de irrenunciabilidad del derecho del trabajo, regulando: “serán nulas ipso jure y no obligarán a los trabajadores, aunque se expresen en un contrato colectivo o individual de trabajo, en un convenio o en otro documento, las estipulaciones que impliquen renuncia, disminución,



tergiversación o limitación de los derechos reconocidos a favor de los trabajadores en la Constitución, en la ley, en los tratados internacionales ratificados por Guatemala, en los reglamentos u otras disposiciones relativas al trabajo”. Por lo que no se puede argumentar la forma contractual, el tipo de contrato, la voluntad de las partes o las mismas regulaciones de tipo administrativas, como pueden ser las circulares en perjuicio de derechos reconocidos.

#### **4.4 Servicios personales**

En los contratos por servicios profesionales o técnicos, las partes pactan los deberes y obligaciones a los cuales se comprometen, compareciendo el Estado a través del representante legal de la entidad nominadora con un particular en función de representación propia, por lo que no puede sustituirse por otra persona en el cumplimiento de las obligaciones que se pactan. Se contrata un servicio personal en función de las calidades y capacidades técnicas o profesionales, requeridas para dar cumplimiento al contrato, por lo que no puede ser sustituido por ninguna otra persona dentro de esa relación contractual.





#### **4.5 Dependencia continuada**

En esta característica debe considerarse que el trabajo no podría realizarse, sin que se provea de lo necesario para ello, es decir, al servirse o utilizar el contratado los recursos de la estructura organizacional, ponerse a disposición de esa estructura, para la realización y cumplimiento de la obligación pactada se está frente a una dependencia continuada.

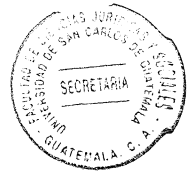
Analizar la dependencia dentro de la estructura Estatal es incluso más simple que dentro de las relaciones laborales entre particulares, ya que el trabajo que se realiza debe necesariamente estar enmarcado dentro de la estructura administrativa, de lo contrario carecería de sentido la contratación por ello también el uso de esa estructura a través de los servicios, espacios físicos e incluso el realizar trabajo en nombre de la entidad sin lo cual no pudiera realizarlo. Este aspecto es considerado en los contratos del renglón presupuestario, otras remuneraciones de personal temporal(029) en los cuales se facilita un espacio físico y los gastos de transporte e insumos para cumplir con la obligación con lo cual se ratifica el carácter de dependencia. La circular conjunta del Ministerio de Finanzas Públicas, Contraloría General de Cuentas y Oficina Nacional de Servicio Civil para las contrataciones en este renglón presupuestario, en el apartado decimo desarrolla: "A las personas contratadas bajo el renglón presupuestario citado puede eventualmente asignárseles local, equipo y personal de apoyo para el mejor desempeño en la prestación de sus servicios y siempre que dichas circunstancias queden expresamente establecidas en el contrato respectivo". Esta previsión respecto de lo necesario para la ejecución de su labor también se establece en el Artículo 61



literal d, del Código de Trabajo y es uno de los elementos a considerar para la existencia de dependencia continuada.

## 2.6 Dirección inmediata

En el caso de la contratación, nombramiento o cualquier otro vínculo jurídico por el cual se pactan derechos y obligaciones en administración pública la subordinación es un elemento indispensable debido a que ésta es una estructura orgánica normada, a través de reglamentos, acuerdos gubernativos por lo que desarrollar labores ubicadas dentro de esa estructura lo coloca sin discusión en una dirección inmediata y con ello sujeto a regímenes disciplinarios o reglamentos internos. A pesar que se suponen actividades establecidas en un contrato, en la práctica si se le solicitan algunas otras acciones o labores sin que sean estipuladas o cambios en las estipuladas a cargo de un inmediato superior, implica la dependencia. Si existe dirección inmediata o directrices a seguir para el desempeño de las actividades, no se trata de un trabajo considerado por cuenta propia, lo que implicaría necesariamente el desarrollo de labores independientemente de la estructura, por ejemplo la contratación para un trabajo de plomería en donde el trabajador desarrolla su profesión de forma independiente o un médico cirujano especialista en cirugía cerebral cuando por ejemplo no exista esta especialidad entre el personal de un hospital, lo que significaría que para realizar su trabajo no necesita la dirección de un superior. Un abogado penalista para elaborar una querrela en una instancia en donde son expertos y su trabajo se relaciona al derecho laboral. En estos casos no tienen dirección inmediata y su contratación es



atribuible a productos concretos y no dentro del desarrollo normal de actividades de las instituciones.

En la práctica, es común que personas contratadas en el renglón presupuestario 029 consideradas de confianza asuman puestos de dirección o incluso jefaturas de área o departamento. No obstante se violenta el Artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece “los funcionarios son depositarios de la autoridad y sus funciones son indelegables”. Al no ser considerados funcionarios por el tipo de contratación y por no cumplir con el procedimiento de nombramiento establecido en la Ley de Servicio Civil como prestar previamente juramento de fidelidad a la Constitución, no están facultados para ejercer dichos puestos de dirección, y sus actuaciones son nulos ipso jure. En este sentido el Acuerdo de la Contraloría General de Cuentas 118-2007, aporta que no se encuentran facultados para el manejo de fondos públicos ni para funciones de dirección o decisión.

#### **4.7 Retribución**

El Convenio sobre la protección del salario, número 95 de Organización Internacional del Trabajo, ratificado por Guatemala en 1952 establece en el Artículo dos “el término salario significa la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o



deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar” es decir, sin importar la denominación utilizada es una remuneración independientemente que se establezcan como “honorarios” si las características de la relación laboral están vigentes. Al ser el Convenio de aplicación a todas las personas a quienes se pague o deba pagarse un salario y el Estado responsable como garante y patrono, está obligado a cumplirlo y por la tanto es un salario.

En relación a la retribución percibida a cambio de la prestación de un servicio, es decir, contraprestación directa e independientemente de su denominación constituyen un salario. La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 102, establece como un derecho mínimo e irrenunciable del trabajo en la literal c, la “Igualdad de salario para igual trabajo prestado en igualdad de condiciones, eficiencia y antigüedad”.

Otro elemento esencial lo constituye el que los profesionales en el libre ejercicio de la profesión y en el ámbito de las relaciones civiles pueden pactar honorarios libremente, por lo que la contratación, atendiendo al tipo de contrato real: otras remuneraciones de personal temporal, deberían ser acordados libremente, lo que no significa que no se cuente con la provisión de recursos necesaria para cubrir dicho monto, por ello el respaldo presupuestario, en cumplimiento de la ley debieran de definirse un monto total por el valor de los servicios prestados y regularmente no son negociados libremente, ahora bien se pactan honorarios mensuales lo cual implicaría contra entrega de productos por lo que la retribución corresponde al desarrollo paulatino de productos. En la práctica los contratos 029 se establecen por la totalidad del período



fiscal, es decir año calendario y con retribuciones mensuales en montos distribuidos en cantidades invariables durante el año, es decir un salario fijo mensual.

#### **4.8 Puesto en la administración pública**

El desarrollo de actividades dentro de la estructura organizativa de la administración pública, determina si ocupa o no un puesto dentro de la misma, así mismo ese vínculo jurídico laboral o de servicios, lo convierte o no, en un servidor público. Bajo esa premisa no podrían existir personas contratadas en el renglón 029 en puestos establecidos en el manual de especificaciones de clases de puestos dentro de una entidad desarrollando actividades del curso normal, porque tendría la categoría de servidor público, a pesar de no ser esa la naturaleza de éste tipo de contrato.

Existe el criterio en el Ministerio de Finanzas, la Contraloría General de Cuentas y la Oficina del Servicio Civil, establecido en el Acuerdo A-188-2007 que los contratos, otras remuneraciones de personal temporal 029 por servicios técnicos y profesionales, solamente deben autorizarse cuando tales servicios “no pueden ser desempeñados por empleados regulares y siempre que pueda determinarse su costo total, el plazo, el producto final y que la actividad a realizarse no tenga carácter de permanente, a criterio de la autoridad contratante”.

Son servicios técnicos o profesionales que no pueden ser desempeñados por los trabajadores y debe determinarse plazo, costo y productos lo que nos da la idea del



verdadero desarrollo de servicios contratados excepcionalmente para tareas o productos determinados.

En sentencias de los tribunales de trabajo, así como de la Corte de Constitucionalidad, se relaciona y aplican los principios del derecho de trabajo los cuales resultan complementarios entre sí, para garantizar la dignidad de los trabajadores y proyectar la eficacia en el cumplimiento de las normas en el ejercicio de la tutelaridad del derecho de trabajo.

Examinar bajo el enfoque de los principios de realidad y objetividad facilita la comprensión de hechos concretos y tangibles a pesar de la forma o apariencias del contrato. Por ser el contrato de trabajo un contrato de realidad y la forma de contratación no determina la inexistencia de relaciones laborales, sino el analizar las características de la relación de trabajo y el hecho de su perfeccionamiento con el inicio de la misma.

Analizar las características de la relación de trabajo establecidas en el Artículo 18 del Código de Trabajo y el Artículo cuatro de la Ley de Servicio Civil facilitan la comprensión de aspectos concretos que determina la existencia de relaciones de trabajo, en algunos países otorgan mayor peso a una característica sobre las otras en el caso de Guatemala, es acertado al incluir: el vínculo económico-jurídico, que es el beneficio del trabajo; el servicio personal, como garantía que la obligación de prestar un servicio es forma personal; la dependencia continuada, a través de la cual se facilitan los medio para la realización de lo convenido; la dirección inmediata, que bien



pueden ser las instrucciones o las normativas disciplinarias; la retribución, a través de salario o cualquier otra denominación como contraprestación y para el análisis del trabajo de tesis, se incluyó el puesto dentro de la administración pública, por ser otro elemento tangible, concreto y fundamentado en ley.

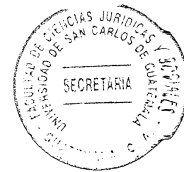
Con el desarrollo de estos principios de realidad y objetividad se garantiza la equidad y la interpretación del individuo dentro de la realidad social, al ser aplicados y considerando hechos concretos y verificables. En ese sentido los elementos de la relación de trabajo y la verificación de los mismos en acciones o actividades concretas son indispensables para la aplicación de regulaciones del derecho de trabajo, es decir, a través de estos, se priorizan hechos, lo ocurrido en la realidad, sobre las formas o apariencias por lo que el contrato de trabajo es un contrato de realidad.

De esta manera, no es necesario atender a la forma para que prevalezca lo que sucede, porque prescinde de las formas para hacer prevalecer lo que efectivamente sucede o sucedió. En caso de divergencia entre lo que ocurre en la práctica y lo que amparan los documentos suscritos por las partes o acuerdos celebrados entre ellos, siempre se dará preferencia a los hechos.

A partir de allí, es perceptible como se van configurando relaciones laborales encubiertas en forma de contratos civiles, sin embargo, es importante insistir en que los contratos por servicios profesionales o técnicos, en renglón presupuestario 029 otras remuneraciones de personal temporal no son ilegales, injustos o malos per sé, siempre y cuando no se utilicen para evadir derechos de los trabajadores o eludir el servicio civil como mecanismo para el ingreso a la administración pública.







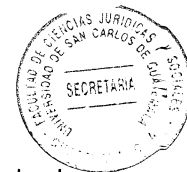
## CAPÍTULO V

### 5. Los contratos en el renglón presupuestario otras remuneraciones de personal temporal

En este capítulo se desarrollan elementos para analizar a la luz de los principios desarrollados en el capítulo anterior, la existencia de relaciones de trabajo que están siendo encubiertas a través de contratos civiles como forma de contratación. Es imprescindible analizar ¿Cuáles son los contratos fundamentados en el renglón 029?, ¿para qué y su razón de ser?, ¿Cómo se han venido utilizando? y el deber ser de este tipo de contratación.

Efectivamente, se debe reconocer que dentro del Estado existen contratos denominados: otras remuneraciones de personal temporal (029) reales, pero también se convierten en un mecanismo de contratación de personal **servidores públicos** en donde además de la afectación por la eliminación de garantías mínimas e irrenunciables propias del derecho laboral, se identifica desigualdad en las obligaciones como contribuyente.

La denominación como renglón presupuestario proviene del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del país que es elaborado por el Organismo Ejecutivo y aprobado para cada ejercicio fiscal, correspondiente al año calendario, por el Organismo



Legislativo como parte de las funciones que establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

El renglón presupuestario pertenece a la partida, que indica en que rubro se estima que se gastarán o ejecutarán los recursos para el funcionamiento del Estado. El presupuesto se elabora de acuerdo a los códigos y rubros establecidos por el Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala dentro del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala. La partida es la descripción con la cual se organiza el tipo de gasto que identifica al grupo cero (0) denominado Servicios Personales, en el cual se proyecta el monto correspondiente a la retribución por servicios personales prestados en relación de dependencia o sin ella, en éste se incluyen aportes patronales, servicios extraordinarios, dietas, gastos de representación, asistencia socioeconómica y otras prestaciones relacionadas con salarios. Esta partida presupuestaria se divide en subgrupos y renglones de la siguiente manera: “01 Personal en Cargos Fijos; 02 Personal Temporal; 03 Personal por Jornal y a Destajo; 04 Servicios Extraordinarios; 05 Aportes Patronales; 06 Dietas y gastos de Representación; 07 Otras Prestaciones Relacionadas con Salarios; 08 Personal Contratado por Organismos Internacionales”.<sup>26</sup>

En el subgrupo (02) cero dos, destinado a personal temporal se encuentra el subgrupo de código 029 denominado: Otras remuneraciones de personal temporal, describe: “En este renglón se incluyen honorarios por servicios técnicos y profesionales prestados

---

<sup>26</sup> Ministerios de Finanzas Públicas. **Manual de clasificación presupuestaria del sector público de Guatemala**. Pág. 158



por personal sin relación de dependencia, asignados al servicio de una unidad ejecutora del Estado, y que podrán ser dotados de los enseres y/o equipos para la realización de sus actividades, en períodos que no excedan un ejercicio fiscal.”<sup>27</sup>

Siendo el presupuesto público una fuente para determinar tanto el origen de los recursos como la forma en la cual serán utilizados, el grupo 02 y subgrupo 029 son destinados a personal sin relación de dependencia y no más allá del ejercicio fiscal, es decir es destinado para contratar a personal con características apegadas al origen de su contratación temporal.

### **5.1 Los contratos en el renglón presupuestario 029 otras remuneraciones de personal temporal y la relación funcional**

Para explicar la relación funcional se ha trabajado en torno a tres teorías: “la primera que afirma que es un acto unilateral; la segunda afirma es una acto contractual; y la tercera que la establece como un acto o condición. La primera teoría excluye la voluntad del particular, por el contrario la considera un acto unilateral, una obligación del Estado que éste impone. La segunda teoría considera el efecto jurídico de la confluencia de voluntades. La tercera considera la bilateralidad (acuerdo de voluntades) y el nombramiento e investidura como una parte esencial en observancia a la ley previamente establecida para el servicio a la colectividad”.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> **Ibid.** Pág. 160

<sup>28</sup> Calderón Morales. **Ob. Cit.** Pág.262



La relación funcional se define como: “El vínculo jurídico-laboral que une al Estado con los particulares que pasan a formar parte del servicio civil desde el momento que inician en el ejercicio del cargo hasta la entrega del mismo”.<sup>29</sup>

El Decreto 1748 Ley de Servicio Civil, en el Artículo cuatro define como servidor público: “la persona individual que ocupe un puesto en la Administración Pública en virtud de nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo legalmente establecido, mediante el cual queda obligado a prestarle sus servicios o a ejecutarle una obra personalmente a cambio de un salario, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata de la propia Administración Pública”.

Menciona el contrato en general sin especificar, administrativo, laboral o civil incluso va más allá indicando cualquier otro vinculo establecido legalmente. Ante esta posible interpretación sobre la cual cualquier tipo de contrato cumple con el vínculo, cabe destacar que el Artículo tres establece la supletoriedad de la legislación ordinaria por lo que el vínculo legal pudiera ser civil. Son entonces dos características indispensables para establecer a una persona contratada como servidor público: la dependencia continuada y dirección inmediata. La finalidad es disminuir la discrecionalidad y actuar bajo el principio de legalidad dentro del contrato administrativo.

Considerando el proceso de contratación administrativa, el interés público prevalece sobre el interés privado, debido al interés público puede justificarse la actuación unilateral del Estado. Sin embargo, nuevamente el interés público debe funcionar para

---

<sup>29</sup> **Ibid.** Pág. 263

el interés general desplazando la autonomía de la voluntad. Al prevalecer el interés público, se justifica el actuar unilateral de una de las partes, en este caso del Estado. Castillo identifica dos elementos de la autonomía de la voluntad: el ejercicio de la facultad para obligarse y el reconocimiento de parte del orden jurídico de la efectividad de tal ejercicio, agrega: “está es equivalente a la capacidad que se reconoce a las personas para establecer con efectividad sus derechos y sus obligaciones, por medio de manifestaciones expresas de voluntad que las obliga de igual forma que la ley, con las condiciones que no sea contrario a ley, no atente contra el orden público y el bien común”.<sup>30</sup>

Con relación a la fuente del contrato, Castillo desarrolla que este es administrativo cuando así lo define alguna disposición, es civil cuando se consideran a los contratos privados, es decir, entre particulares. Analizando los casos de contratos realizados en el rubro otras remuneraciones de personal temporal (029) fundamentados en la Ley de Compras y Contrataciones del Estado, pueden considerarse administrativos porque es una ley de esa naturaleza.<sup>31</sup>

Utilizando el criterio que al aplicar una disposición legal de tipo administrativo como la Ley de Contrataciones del Estado, lo convierte en un contrato de carácter administrativo, éste se define como “todo acto por el cual el Estado o sus entidades descentralizadas, autónomas o semiautónomas, por una parte, y un ente público o privado por la otra manifiestan su voluntad de adquirir derechos y contraer

---

<sup>30</sup>Castillo Gonzales, Jorge. **Derecho administrativo**. Pág. 370

<sup>31</sup> **Ibid.** Pág.367



obligaciones”.<sup>32</sup> Otro criterio es el de Dromi, Fraga y Bielsa conocido como criterio del bien común, en el cual un contrato es administrativo cuando su finalidad es el bien común, en estos casos la finalidad de la administración pública es el bien común por lo que cualquier contratación respondería necesariamente al cumplimiento de esa finalidad.

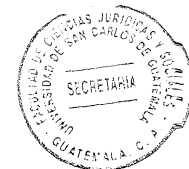
## **5.2 El deber ser de los contratos en el renglón: otras remuneraciones de personal temporal 029**

El Ministerio de Finanzas Públicas, la Contraloría General de Cuentas y la Oficina Nacional de Servicio Civil, emitieron una Circular conjunta de fecha dos de enero de 1997 con el objeto de **regular y reglamentar** los contratos para la prestación de servicios técnicos y profesionales, con cargo al renglón presupuestario 029 en ese sentido la norma VIII, de dicha circular preceptúa: “Las personas contratadas con cargo al renglón presupuestario mencionado, no tienen el carácter de **servidores públicos** de conformidad con lo preceptuado por el Artículo cuatro de Ley de Servicio Civil, por lo que debe quedar claramente estipulado en el contrato respectivo que dichas personas no tienen derecho a ninguna de las prestaciones de carácter laboral que la Ley otorga a los servidores públicos, tales como: la indemnización, vacaciones, aguinaldo, bonificaciones, pago de tiempo extraordinario, licencias, permisos, entre otras.

Además, no se les hará ningún descuento para el Fondo de las Clases Pasivas Civiles del Estado, del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, ni el descuento, a que se

---

<sup>32</sup> **Ibid.** Pág.367



refiere el Decreto Número 81-70 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Creación y Funcionamiento de los Centros de Recreación de los Trabajadores del Estado, exceptuándose las retenciones ordenadas por los tribunales de justicia, no estando en consecuencia amparadas por ninguna de las estipulaciones contenidas en el ordenamiento jurídico laboral de la República de Guatemala.” En este sentido el artículo uno del Reglamento de la Ley de Servicio Civil establece: “No se considerarán funcionarios o empleados públicos, los que únicamente son retribuidos por el sistema de dietas, pues las mismas no constituyen salario, ni aquellos que son retribuidos con honorarios por prestar servicios técnicos o profesionales conforme la Ley de Contrataciones del Estado”. Esta discusión ha sido desplazada por el criterio de realidad y objetividad desarrollado del capítulo anterior.

No obstante lo anterior, las personas contratadas, además de la retribución pactada por sus servicios, tienen derecho a que se les pague los gastos en que incurran, cuando por motivo de los servicios prestados, tengan que trasladarse al interior o exterior del país, de conformidad con lo que estipula el artículo 2029 del Código Civil.” Es importante que además de mencionar la existencia de la retribución, que es considerada salario sin importar su denominación, proporciona los medios indispensables para la realización del mismo, que es dependencia continuada y ambas son características de la relación de dependencia. El Artículo 2029 del Código Civil establece el pago de los gastos realizados por el profesional con motivo de la prestación de servicios presentados, justificando y comprobando los debidos respaldos y documentación, situación similar a la de cualquier servidor público con la autorización



de viáticos. Sin embargo, estos son “gastos realizados” y el pago debe operarse a contra entrega de factura, de no ser de ésta forma sería otro elemento de realidad a considerarse dentro de la dependencia.

La norma VI establece: “La contratación de servicios técnicos y profesionales con cargo al renglón presupuestario referido, solamente se autorizará cuando tales servicios no pueden ser desempeñados por empleados regulares y siempre que pueda determinarse su costo total, el plazo y el producto final y que la actividad a realizarse no tenga carácter de permanente, a criterio de la autoridad contratante”. En relación al plazo el manual de clasificación presupuestaria establece que para este tipo de contratos no deben exceder el período fiscal, siendo este el correspondiente al año calendario. Pactar retribuciones mensuales sin la entrega de producto o por los doce meses del año, por varios años lo convierte en permanente, situación común en la práctica con la renovación de contratos en los primeros meses del siguiente año fiscal.

Así mismo en el apartado XI; las personas contratadas con cargo al renglón referido no necesariamente deben observar la jornada u horario de trabajo de la dependencia contratante, toda vez que la evaluación de sus servicios se hará en base a los resultados parciales o finales de su gestión. La orientación de ésta norma es evitar el establecimiento de las características de dirección inmediata y dependencia continuada además de desvincularlo de la administración pública como una gestión, trabajo o servicio independiente, el desempeño de las actividades **por cuenta propia** la que implicaría necesariamente el desarrollo de labores independientemente de la estructura, o que un trabajador regular no pueda realizar; ya sea por falta de





conocimientos o habilidades o tratarse de productos fuera del desarrollo habitual de la entidad por lo que se requiere un profesional o técnico para el mismo, sin recibir directrices o dirección continúa, porque su contratación supone el cumplimiento de un objetivo y resultados definidos. Efectivamente apunta a contrataciones reales para las cuales estaban diseñadas bajo el supuesto que la contratación por servicios no se trate de una contratación laboral, sino de un contrato sui generis.

Sin embargo, el contrato de prestación de servicios es un contrato Estatal que tiene como objeto una obligación de hacer, que se caracteriza por la autonomía e independencia del contratista, tiene una vigencia temporal y no genera prestaciones laborales por tratarse de un contrato sui-géneris y no de una relación laboral, tal como se debe incorporar en el contrato en función de su cumplimiento y no de simular una relación de trabajo.

Así mismo, la ampliación o contratación anual responde a contratos temporales establecidos para el ejercicio fiscal, no significa necesariamente que sean por un año exacto, como tampoco implica que tengan que ser renovados, siempre y cuando no se trate de funciones del curso normal de la entidad denominadora.

Según establece la Ley de Compras y Contrataciones del Estado los contratos por servicios profesionales son excepcionales y no deben convertirse en la regla como en la práctica a través de la simulación lo hacen parecer. Este tipo de contratación fue creada para permitir la incorporación de personal calificado, profesional y técnico, para productos definidos, temporales que no puedan ser eficientemente realizadas por el

personal regular y sin las limitaciones impuestas por la ley y el reglamento del Servicio Civil, por ello que no tengan la categoría de empleados públicos.

Es importante considerar que los profesionales en el libre ejercicio de la profesión y en el ámbito de las relaciones civiles pueden pactar honorarios libremente, por lo que la contratación, atendiendo al tipo de contrato real: otras remuneraciones de personal temporal, deberían ser acordados libremente, lo que no significa que no se cuente con la provisión de recursos necesaria para cubrir dicho monto, por ello el respaldo presupuestario, en cumplimiento de la ley debieran de definirse un monto total por el valor de los servicios prestados y regularmente no son pactados libremente, ahora bien se pactan honorarios mensuales lo cual implica contra entrega de productos por lo que la retribución corresponde al desarrollo paulatino de productos y no repetición de actividades realizadas en informes.

Esto plantea ventajas en dos sentidos, primero que el Estado tuviera la oportunidad de ofertar remuneraciones tan competitivas como las que proporciona la iniciativa privada y segundo facilitar la contratación de personal especializado temporalmente.<sup>33</sup>

Dromi, Fraga y Bielsa aplicando el criterio de bien común reflexionan en cuanto a que el contrato es administrativo cuando su finalidad es lograr el bien común,<sup>34</sup> ahora bien cuál es el objeto de la administración pública, sino el bien común y toda la administración, estructura y organización en torno al Estado responde a cumplir con

---

<sup>33</sup> Búcaro, Yuri. **Los sistemas de contratación laboral del Estado de Guatemala, en el marco de los derechos humanos.** Pág. 74

<sup>34</sup> Castillo. **Ob. Cit.** Pág. 367



ese fin, por tanto no tiene ningún sentido una contratación dentro del Estado si no es para el bien común.

Eliminar el carácter de servidor público también tiene sus repercusiones en relación a que no puede ejercer ningún puesto que involucre el desarrollo de tareas que lleven implícita una función pública, aspecto resguardado en la cláusula que establece que los contratados bajo el renglón 029 deben realizar tareas que no pueden ser desempeñadas por empleados regulares, sin embargo, los renglones presupuestarios establecidos del 181 a 189 del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el sector Público de Guatemala para clasificar el tipo de servicio, incluye en el renglón 189 **otro tipo de estudios o servicios.**

La utilización de estos contratos no sigue la normativa establecida y la circular aunque en el fondo trate de reencaminar este tipo de contrataciones, es utilizada para simular una contratación de tipo civil. Las circulares no constituyen una fuente del derecho administrativo, en tanto no desarrollan leyes o reglamentos de forma independiente sino instrucciones, recordatorios u orientaciones de aspectos derivados de la ley o de los reglamentos dirigidas a subordinados y particulares,<sup>35</sup> sin embargo, se identifican las debilidades y limitaciones para la administración pública. Aunque originalmente las contrataciones 029 constituían una excepción en la actualidad son una regla, con la cual soportan un gran número de contrataciones en diferentes instancias del Estado.

---

<sup>35</sup> Calderón, Hugo. **Derecho administrativo I.** Pág. 150

### 5.3 El ser de los contratos en el renglón: otras remuneraciones de personal temporal 029

Franco López aborda ampliamente el tema de la simulación y el fraude de ley en el derecho laboral afirma, que la libertad contractual tiene sus límites en el interés general y el orden público “constituye una manifestación del interés general de la sociedad, concretándose en normas protectoras de ese interés”.<sup>36</sup> Aporta en el sentido que las leyes laborales al ser de carácter público hacen infructuosa la transacción que busque renuncias o limitaciones concedidas en virtud de los principios de garantías mínimas e irrenunciabilidad, en consecuencia nulos y carentes de valor legal.

Para las contrataciones en el renglón presupuestario 029, se utiliza el fundamento legal establecido en la Ley de Contrataciones del Estado, específicamente el Artículo 44, según el numeral 1.9 Contratación de servicios profesionales individuales en general y numeral 2.2, la contratación de estudios, diseños, supervisión de obras y la contratación de servicios técnicos (...), evitando así los procedimientos administrativos definidos en la Ley de Servicio Civil, pero también para los contratados las obligaciones y responsabilidades como servidores públicos, como estar al servicio exclusivo de la administración pública y no de particulares o partidos políticos, tal como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, o bien las obligaciones emanadas de la Ley de Probidad. Los contratos 029 establecen un vínculo y obligación de prestar un servicio personal a cambio de una contraprestación regularmente denominada honorarios. En el caso de la administración pública considerando que cualquier trabajo

---

<sup>36</sup> Franco López, César Landelino. **El acto simulatorio y el fraude de ley.** Pág. 209



encomendado por una entidad de la administración requerirá le sean prestados para garantizar la ejecución de su finalidad y misión dentro del marco de la administración pública, es decir, no se da externa o desvinculada de la misma, por lo cual esa relación de dependencia continuada y dirección inmediata podrían considerarse como elementos que le darían el carácter de servidor público en relación de dependencia. No obstante la simulación de las mismas, incluso en contratos que abarcan la totalidad del período fiscal y funciones encubiertas en capacitaciones y servicios, configuran aspectos que Franco reconoce “el fraude se caracteriza por maniobras más o menos cautas para eludir obligaciones o perjudicar a otros”.<sup>37</sup> En la práctica los contratos 029 se establecen por la totalidad del período fiscal, es decir año calendario y con retribuciones mensuales en montos distribuidos en cantidades invariables durante el año, es decir se constituye en un salario fijo mensual. Determinar la existencia y por ello continuidad de la relación de trabajo independientemente del instrumento que se utilice, numerosas sentencias evidencian la práctica de la renovación y recontractación con las mismas atribuciones. Búcaro sintetiza casos en los cuales se establece ante el órgano jurisdiccional la existencia de una relación de trabajo por períodos que van de los 2 años 10 meses hasta los 11 años en contratos en el renglón presupuestario 029.

El Acuerdo A-118-2007 emitido por el Contralor General de Cuentas en relación al personal bajo el renglón 029, refuerza que no tienen la calidad de servidor público, pero también reconoce la existencia de los mismos en puestos de dirección y manejo de fondos públicos por lo que brinda un plazo para regularizar dicha situación. En el artículo dos establece: “El personal contratado bajo el Renglón Presupuestario 029

---

<sup>37</sup> **Ibid.** Pág. 208



otras remuneraciones de personal temporal por carecer de la calidad de servidor público, no le son aplicables las normas en el Decreto 89-2002, Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos y su Reglamento; por lo que no están afectos ni obligados a la presentación de la Declaración Jurada Patrimonial, pero tampoco están facultados para el manejo de fondos públicos, ejerzan funciones de dirección y decisión.” Sobre este aspecto Búcaro analiza nueve sentencias de la Corte Suprema de Justicia, en donde se evidencia que los Juzgados de Trabajo y Previsión Social han resuelto en función del principio de realidad en relación a uno de los elementos de la relación de trabajo, la dirección y subordinación, extrayendo del proceso los aspectos enunciados dentro del contrato como funciones, indistintamente de su denominación como contrato de servicio personales: “Se autoriza para que en cualquier momento empleados o funcionarios que autorice el Ministerio inspeccionen los servicios y demás actividades que realice”, en otro caso el cargo de dirección bajo la denominación “Sub Director Ejecutivo III (Coordinador de la Oficina Regional de Chimaltenango)” se agrega “realizar cualquier otra actividad que le asigne el encargado de la unidad en que presta sus servicios y/o, la dirección ejecutiva del Fondo Nacional para Paz” estableciendo claramente la asignación de tareas por superiores jerárquicos y tareas dentro del desarrollo normal de la institución.

Esta se ha convertido en una práctica frecuente especialmente al finalizar el año fiscal por ejemplo en un artículo publicado en la revista Albedrio su autora revela “el 30 de diciembre, vía telefónica y fuera de horario de oficina, se le notificó a más del 50% del personal técnico y administrativo (esto es alrededor de 140 personas), que su contrato



029 no sería renovado, dejando a departamentos enteros –tales como los de cambio climático, prevención de incendios forestales o conservación de fauna– sin personal. Una decisión proveniente de la Secretaría Ejecutiva. En respuesta, el subsecretario ejecutivo del CONAP, Eliseo Gálvez, acusó al grupo de trabajadores de difundir información “fuera de veracidad e incurrir en calumnias, aludiendo a que los contratos vencían el 31 de diciembre y que entre el 8 y el 10% serían renovados.”<sup>38</sup>

La Corte de Constitucionalidad, en múltiples oportunidades ha emitido criterio en cuanto a la existencia de elementos de la relación de trabajo en dependencia: las sentencias de catorce de junio, catorce de agosto y veinticinco de octubre de dos mil siete (expedientes 857-2007, 1486-2007 y 2365-2007).

Otro ejemplo es el dilucidado en el expediente 2481-2007, en el cual el trabajador que ocupó el puesto de Secretario Ejecutivo del Comité Nacional de Alfabetización demandó el pago de indemnización por despido injustificado (adujeron reorganización) y su contrato de trabajo era renovado por 2 años a plazo fijo e interrumpiendo el tercer contrato luego de seis meses cuando la naturaleza de su función obliga a que exista continuidad en la prestación. “Lo considerado precedentemente permite concluir que entre el inicio del contrato de trabajo y la extinción del mismo el cinco de febrero de dos mil cuatro, no se interrumpió la continuidad de aquél porque la naturaleza de la prestación obligaba a que la relación fuera de tracto sucesivo -tal como lo estimó el Estado en el contrato individual de prórroga doscientos sesenta y cinco – dos mil uno de veintiocho de diciembre de dos mil uno-, y siendo que, esa característica es un

<sup>38</sup> Armas, Claudia. 8 enero 2016. Blog <https://nomada.gt/029/>



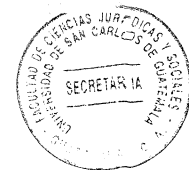
elemento esencial en un contrato de trabajo, la entidad empleadora al celebrar con el servidor un contrato a plazo fijo con la intención de interrumpir la continuidad en la prestación, vulneró la ley y, por ende, la sanción para esa actuación es la nulidad de lo actuado; por ello, deben sustituirse los actos que contienen los vicios denunciados, por las normas desplazadas, que para el caso concreto son las que están contenidas en el Código de Trabajo. Dentro de ese contexto, al concluirse que el contrato de trabajo era por tiempo indefinido por la naturaleza de la prestación y al haberse extinguido aquél sin expresión de causa, es imperativo legal que se indemnice al trabajador.

Uno de los objetivos perseguidos por la Ley de Servicio Civil y Ley de Probidad y responsabilidad de funcionarios y empleados públicos es el control para el buen manejo de los fondos públicos, sin embargo, es probable que la utilización indiscriminada de este tipo de contrato **sui géneris** se deba a que dependiendo de su monto no es obligatoria la licitación y cotización para dicha contratación. Sin embargo, es importante destacar que ésta ley tiene limitaciones en cuanto a los convenios y tratados internacionales de los que Guatemala es parte.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup>Calderón Morales, Hugo. **Derecho administrativo I**. Pág. 143





#### **5.4 Regulación Internacional vinculada a la relación de trabajo**

La Organización Internacional de Trabajo (OIT), promueven la discusión en el seno de las asambleas sobre el cumplimiento y regulación del trabajo, es de especial interés el Convenio sobre las cláusulas de trabajo número 94 y la Recomendación sobre la relación de trabajo número 198, de 2006.

El Convenio sobre las cláusulas de trabajo (contratos celebrados por las autoridades públicas), aprobado en 1948 en el seno de la Asamblea General y en vigor desde septiembre de 1952, fue ratificado por Guatemala en febrero de 1953, actualmente se encuentra vigente, desarrolla aspectos relacionados al trabajo en los contratos celebrados por las autoridades públicas.

Este Convenio tiene por objeto, el que los contratos entre autoridades administrativas y particulares contengan cláusulas que garanticen a los trabajadores condiciones de empleo no menos favorables que las establecidas para un trabajo de igual naturaleza en la profesión o industria, utilizando para ello los contratos individuales, contrato colectivo o por otro procedimiento reconocido de negociación entre las organizaciones de empleadores y de trabajadores que representen respectivamente una proporción considerable de los empleadores y de los trabajadores de la profesión o de la industria interesada; por medio de un laudo arbitral; o por medio de la legislación nacional. El Convenio es aplicable para todos los Estados miembros que lo han firmado y ratificado, así como para aquellos contratos en los que una de las partes sea autoridad pública.



Sin embargo, es imprescindible señalar que existe la posibilidad de exclusión de profesionales, según lo preceptuado en el numeral cinco del Artículo uno del mencionado convenio: “La autoridad competente, previa consulta a las organizaciones interesadas de empleadores y de trabajadores, cuando dichas organizaciones existan, podrá excluir de la aplicación del presente Convenio a las personas que ocupen puestos de dirección o de carácter técnico, profesional o científico, cuyas condiciones de empleo no estén reglamentadas por la legislación nacional, por contratos colectivos o laudos arbitrales, y que no efectúen normalmente un trabajo manual.” Ante esta situación y la simulación de contratos por servicios técnicos y profesionales, se identifica otro aspecto a considerar para que los contratos bajo el renglón 029 sean utilizados de forma adecuada y evitar así afectar garantías del derecho al trabajo.

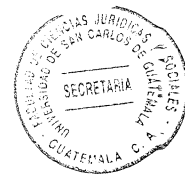
Recomendación 198, aprobada por la Conferencia General de la OIT, en su 95ª reunión de 2006, sobre la relación de trabajo. En esta recomendación, se consideran la existencia de incertidumbre acerca de la existencia de una relación de trabajo, por lo cual debe resolverse de modo que se garantice una competencia leal y la protección efectiva de los trabajadores vinculados por una relación de trabajo de una manera acorde a la legislación o la práctica nacionales. Esta recomendación es un importante avance para la protección y reconocimiento de garantías a los trabajadores y trabajadoras sobre los cuales han querido establecer relaciones de naturaleza civil, cuando en realidad se está ante una relación de trabajo encubierta o simulada claramente establece: “la existencia de una relación de trabajo debería determinarse



principalmente de acuerdo con los hechos relativos a la ejecución del trabajo y la remuneración del trabajador, sin perjuicio de la manera en que se caracterice la relación en cualquier arreglo contrario, ya sea de carácter contractual o de otra naturaleza convenido por las partes.”

El abordaje y reconocimiento de este fraude ante condiciones de trabajo cada vez más reducidas influye positivamente para que la Recomendación 198 considere: “Los Miembros deberían promover métodos claros para ofrecer la solución de controversias sobre la existencia y las condiciones de una relación de trabajo debería ser competencia de los tribunales del trabajo o de otros tribunales o de instancias de arbitraje a los cuales los trabajadores y los empleadores tengan acceso efectivo, de conformidad con la ley y la práctica nacionales. (...) La autoridad competente debería adoptar medidas para garantizar el cumplimiento y la aplicación de la legislación relativa a la relación de trabajo y a los distintos aspectos tratados en la presente Recomendación, por ejemplo, a través de los servicios de inspección del trabajo, en colaboración con la administración de la seguridad social y las autoridades fiscales”.

Al afirmar en **concordancia con la legislación nacional**, se busca la preeminencia de la ley nacional y la determinación a través de la legislación laboral por intermediación de los juzgados de Trabajo y evitar así la simulación de las relaciones de trabajo. Al identificar a la seguridad social y a las autoridades fiscales se advierte que se incurre en responsabilidad ante estos órganos por la simulación, como podría ser la evasión e inacceso a los servicios de salud y seguridad social, la desigualdad en la carga tributaria, producto de la renta generada por el trabajo en relación de dependencia.



Explicar los contratos denominados otras **remuneraciones de personal temporal** (029), el porqué y para que de su existencia así como la adecuada aplicación como contratos administrativos excepcionales cuya existencia es justificable y utilizada adecuadamente es un mecanismo para contar con servicios profesionales y técnicos especializados, es decir esta forma de contratación no es incorrecta, ilegal, o mala per se, sino la inadecuada aplicación deleva incumplimiento de garantías mínimas del Derecho de Trabajo, normativas del servicio civil, probidad y desigualdad.

Estos contratos generan un vínculo entre el Estado como contratante y el contratado dentro de la administración pública, por lo que para garantizar el cumplimiento de la ley y reducir la discrecionalidad se deben reducir los casos en los cuales se simula una relación de trabajo a través de cláusulas o contratos por servicios técnicos y profesionales, la discusión sobre la capacidad que se reconoce a las personas para establecer con certeza sus derechos y sus obligaciones, por medio de la manifestación expresa de voluntad, que la obliga de igual forma que la ley, debe considerar la declaración de voluntad dentro de una relación de poder frente a quien contrata que debe ser tutelada por el Estado a través del derecho de trabajo, por esta razón es imprescindible se cumpla en la contratación con las condiciones: primero: no sea contrario a ley; segundo, no atente contra el orden público y tercero, que no atente contra el bien común.

Es más que evidente en los múltiples casos y sentencias la existencia de relaciones de trabajo simuladas, elementos como la prestación de servicios de forma personal,



remuneración, dirección, dependencia prevalecen ante la forma de contratación, privilegiando el carácter público de las normas laborales constituyéndose en un fraude a las mismas y por ello los Juzgados de Trabajo y Previsión Social, así como la Corte de Constitucionalidad han sentado precedente y jurisprudencia sobre la forma en la que se pretende ocultar las relaciones laborales.

Uno de los objetivos perseguidos por la Ley de Servicio Civil y Ley de Probidad y responsabilidad de funcionarios y empleados públicos es el control para el buen manejo de los fondos públicos, razón por la cual el mecanismo de acceso a la administración pública debe responder al interés público y el bien común.

El cumplimiento de la ley nacional así como las recomendaciones que desde la Organización Internacional de Trabajo han emitido en cuanto a la contratación en la administración pública y respeto a las garantías propias del trabajo, así como la determinación y certeza de las relaciones de trabajo para ser dilucidadas ante los juzgados de trabajo pero también involucrando al Seguro Social y la autoridades fiscales, no solo por la implicaciones en el ámbito laboral, sino la protección y el adecuada carga tributaria.





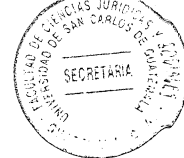
## CAPÍTULO VI

### **6. Desigualdad tributaria en la aplicación de normas a contribuyentes contratados por el Estado en el renglón presupuestario: otras remuneraciones de personal temporal**

Como conclusión, se realiza un análisis considerando el desarrollo de los capítulos que anteceden, los cuales facilitan la comprensión de la problemática objeto de estudio. La existencia de obligaciones tributarias cuando se cumple con la hipótesis de incidencia del hecho generador en relación a contratos simulados generan desigualdad entre contribuyentes por la aplicación de normas tributarias sobre relaciones jurídicas que no reflejan la realidad y este es un factor que determina la capacidad contributiva y la relativa proporcionalidad en el pago de impuestos, siendo la carga aún mayor en detrimento no solo de derechos irrenunciables de trabajo, sino en la calidad de vida por la diferencia en la determinación de la renta imponible como manifestación de **riqueza**.

#### **6.1 Determinación del hecho generador**

Según la legislación vigente, las hipótesis de incidencia para determinar un hecho generador son: 1. cuando se dan los hechos materiales en el momento en se hubieran realizado las circunstancias y elementos; 2. con actos y situaciones de carácter jurídico.



Determinada la existencia de una obligación, en el caso del Impuesto Sobre la Renta, esté se genera cada vez que se producen rentas gravadas.

El hecho generador del Impuesto sobre la Renta, establecido en el Artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 para el caso de actividades lucrativas “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.” El mismo artículo incluye ocho numerales especificando las rentas de actividades lucrativas. Entre ellos los incisos seis y siete, la prestación de servicios en Guatemala y las que se originan del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aun cuando éstas se ejerzan sin fines de lucro.

En relación a la renta del trabajo, en el Artículo 71 establece la calidad de contribuyente de este impuesto para “personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”, siendo el sujeto pasivo de la relación tributaria el que obtenga ingresos en dinero por la prestación de servicios en forma personal y específicamente en relación de dependencia.

Hasta este punto es posible comprender que el legislador consideró de forma diferenciada a las personas individuales y jurídicas que presentan servicios, el ejercicio profesional es considerado como una forma de actividad lucrativa, obviamente la diferencia es que en el caso de los profesionales los servicios son de carácter habitual (aunque también son gravadas las ocasionales) sus ingresos son variables y pueden pactarse libremente, de esa cuenta es que se pueden acordar montos mayores o

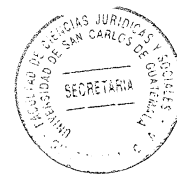




menores atendiendo al tiempo o complejidad del servicio o incluso tarifas profesionales establecidas, es decir una relación contractual de prestación de servicios. En el caso de la renta producto del trabajo en relación de dependencia los presupuestos son otros, por ejemplo un ingreso fijo, un solo patrono o varios con dirección en síntesis una relación laboral de tiempo definido o indefinido y en el Estado el ingreso al Servicio Civil.

La calidad de contribuyente se adquiere cuando se cumple con la norma que obliga a pagar el tributo, en el caso de los contratos en el renglón: otras remuneraciones de personal temporal (029) que cumplen con las características del trabajo en relación de dependencia, pero que son simulados como relaciones contractuales por servicios producen como resultado la ubicación del contribuyente en uno u otro régimen de tributación: actividades lucrativas o prestación de servicios en una relación de dependencia, aun y cuando el hecho generador es idéntico: la renta generada por el trabajo. En otras palabras, las condiciones en las cuales se desarrolla el mismo determina el régimen de tributación. La diferencia entonces radica esencialmente en la relación de dependencia.

En el caso de una relación laboral simulada como una civil, se está ocultando la relación de dependencia que tributariamente coloca en desigualdad a los contribuyentes debido a que en la práctica y atendiendo a los principios de realidad y objetividad del derecho de trabajo están en relación de dependencia. Según lo establece la Ley de Actualización Tributaria en ambos casos se adquiere la calidad de



contribuyente, porque se cumple con la norma que obliga a pagar el tributo, sobre la manifestación de riqueza, pero la carga es diferenciada.

Algunas discusiones en torno al cumplimiento de la obligación del pago del impuesto sobre la Renta (ISR) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la existencia de doble tributación han sido desvanecidas por la Corte de Constitucionalidad al aclarar el hecho generador de los mismos, por un lado ISR es un impuesto establecido por la renta generada por el trabajo y el IVA por la **compra** del servicio, siendo en el primer caso absorbido por el proveedor del servicio y en el segundo por quien adquiere el servicio. Dos obligaciones tributarias que en ambos casos deben ser cubiertas por el prestador de servicios, el generador de la renta y en el segundo caso trasladado el monto del valor del impuesto a quien adquiere el servicio, el sujeto activo de la tributación del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Según este criterio, el hecho del traslado del monto confirma la inexistencia de la doble tributación. El hecho generador del IVA es la adquisición de servicios, por lo que al tratarse de una relación laboral en dependencia se encuentra exenta, la naturaleza de la prestación de servicio determina el pago del doce por ciento (12%) sobre el valor facturado.

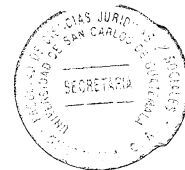
La obligación legal del pago de impuestos que se adquiere sobre la contratación es un aspecto abordado en el artículo 15 del Código Tributario el que establece: “Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo”, el contrato o acuerdo entre particulares que se relaciona con obligaciones tributarias, no son



discutibles ni alteran la calidad de sujeto pasivo de la obligación, no se prejuzga la simulación o la falsedad del mismo en tanto que identifica a un sujeto pasivo. Sin embargo, también opera la excepción en cuanto a casos que se autoricen conforme a la ley, el mismo artículo regula “salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes”. Esta excepción es la que permite pensar sobre la modificación a partir de la confirmación de la relación de dependencia.

El artículo 16 de ese mismo cuerpo legal regula específicamente lo concerniente a alterar la calidad del sujeto pasivo: “La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador; o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar éstos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del supuesto de hecho legal y no se trate de tributos documentarios” queda así claramente establecido que si se trata, en este caso de una simulación de contrato de naturaleza laboral por un civil, se considera la existencia del hecho generador sin profundizar en el fondo del contrato, su veracidad o acuerdo entre las partes, es decir, la obligación persiste, el punto a discutir es entonces el tipo de gravamen y la renta imponible y cómo aunque no afecta al fisco, si al contribuyente.

El tema es un asunto considerado por la Administración Tributaria, esto con fundamento en la existencia del delito de defraudación tributaria pero además se



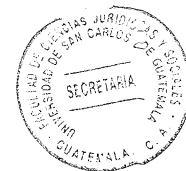
pretendió dar **herramientas** a la Superintendencia de Administración Tributaria para **enmendar** situaciones de simulación del negocio jurídico o bien la naturaleza de los contratos a través de las reformas al Código Tributario realizadas por el Decreto 4-2012 adicionando: “Artículo 16 “A”. Simulación fiscal. La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria:

a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o, c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas.

En estos casos, la Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda.” Este artículo fue expulsado del ordenamiento jurídico al establecerse que viola garantías constitucionales como el derecho de defensa y el principio de legalidad tributaria, sin embargo, confirma la existencia de hechos simulados a través de los contratos, siendo con ello que también es un hecho punible perseguido por la ley penal, cuando afectan al fisco.

## **6.2 Determinación del pago de impuestos y renta neta para personas individuales que se desempeñan en relación de dependencia.**

El hecho generador del Impuesto Sobre la Renta lo constituye la obtención de toda retribución o ingresos en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza,



siempre y cuando provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia por personas individuales con residencia en el país. Se incluyen los sueldos y bonificaciones, comisiones y otras remuneraciones que el Estado, las Municipalidades paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o el exterior. Queda dudas a la interpretación si los honorarios por servicios profesionales quedan comprendidos dentro de **otras remuneraciones** pero es excluyente en cuanto a la calidad de funcionario o empleado, considerando la situación de encontrarse bajo un contrato simulado porque es la característica de dependencia indispensable para ajustarse al hecho generador. Los obligados al pago del impuesto según lo indicado en el artículo 71, son: "personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia".

Para determinar el monto adeudado por el Impuesto Sobre la Renta para un contribuyente en relación de dependencia se calcula sobre el monto restante de lo que es afecto al impuesto menos los gastos personales. Con fines didácticos se tomará para el análisis un caso hipotético en el cual el trabajador del Estado contratado en relación de dependencia obtiene mensualmente en concepto de salario Q10,000. 00 quetzales, incluyendo la bonificación incentivo (Decreto 78-89). Eso implica un monto de Q9750 como bonificación anual para trabajadores del sector privado y público otorgado a través del Decreto 42-92 el denominado Bono 14 y este mismo monto como Aguinaldo, otorgado a los trabajadores como un derecho social mínimo establecido en la Constitución política de la República de Guatemala, Artículo 102 inciso j. Suponiendo que no se recibe ningún otro bono, como por ejemplo antigüedad,



promoción u otro en el marco de las negociaciones de pactos colectivos institucionales.

Como resultado la renta bruta es de Q139.500.00, es decir el total de los ingresos gravados y exentos en el período de liquidación, establecido dentro del año fiscal (1 de enero al 31 de diciembre).

Los gastos personales deducibles se especifican en el Artículo 72: hasta sesenta mil quetzales (Q60,000.00) anuales de los cuales cuarenta y ocho mil (Q48,000.00) correspondientes a gastos personales, no deben presentar comprobante por unos Q4,000.00 cuatro mil quetzales mensuales. Al presentar planilla de los gasto se acreditan hasta Q12,000.00 doce mil documentados como impuesto al valor agregado pagados en gastos personales sujetos a verificación por la Administración Tributaria, que es el 12% de 100 mil quetzales.

Estableciendo además la obligación de la presentación de la planilla con los comprobantes dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero. Suponiendo que la planilla presentada en el caso hipotético es de Q14,500.00, que es el valor de poco más del 12% sobre su ingreso mensual Q4,500.00, más lo establecido dentro de los Q60,000.00 y en concepto de deducciones sin comprobante de gastos son Q48,000.00 y no se realizaron donaciones con comprobante a entidades sin fines de lucro, servicio social, iglesia o partidos políticos los cuales también pueden ser deducidos.



De las cuotas y contribuciones, realizadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad para el caso de los trabajadores del Estado se fija en 3%, según el Artículo uno del Acuerdo 36-2003 de esa entidad, el valor de la cuota que el trabajador debe aportar para el caso ejemplificado, es de Q3,510.00 anuales. Según establece el Artículo 67 del Acuerdo Gubernativo 213-2013, relacionado a los montepíos, de acuerdo con los artículos: cuatro numeral dos, literal b) y 68 de la Ley de Actualización Tributaria las pensiones, jubilaciones y montepíos que por razón de un empleo desempeñado dentro del país, se paguen o acrediten a cualquier beneficiario, constituyen rentas de fuente guatemalteca, que se encuentra grabadas, sin embargo, en este artículo se establece que no son gravadas como rentas del trabajo en relación de dependencia ni conforme ninguna de las otras categorías de renta establecidas. Por lo que se debe descontar a la renta bruta Q19,500.00 correspondiente al ingreso por Bono 14 y Aguinaldo.

En concepto de descuento por montepío según la tabla establecida en el Artículo 18 del Decreto 63-88, Ley de Clases Pasivas del Estado, la aportación obligatoria del 13%, para el presente caso equivalente a Q16,380.00. Considerando estas deducciones el monto total es de Q87,390.00. Esta cantidad restada a la Renta Bruta da como resultado el Ingreso sujeto al pago de ISR por un monto de Q52,100.00.

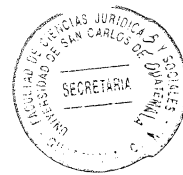
Además una vez al año se descuenta a los Trabajadores del Estado 1 día de salario de acuerdo a la Ley de Creación y Funcionamiento de los Centros de Recreación de los Trabajadores del Estado Artículo 6 y 7 del Decreto 81-70 "Los trabajadores del Estado y de las instituciones descentralizadas, autónomas o semiautónomas que perciban un



salario inferior a cincuenta quetzales (Q 50.00) mensuales, pagarán anualmente en concepto de cuota el 50% de un día de salario ordinario.” Este descuento es casi imperceptible para los trabajadores, pero les da acceso a centros recreativos de forma gratuita, lo cual facilita el acceso a la recreación.

El tipo impositivo está regulado en el Artículo 73 de la Ley de Actualización Tributaria mismo cuerpo legal atendiendo a la renta imponible anual, formulando dos tipos: el primero de un centavo de quetzal (Q0.01) hasta trescientos mil (Q300,000.00) equivalente a Q25,000.00 mensuales, es decir si luego de hacer las reducciones la renta imponible es de hasta 25 mil, el tipo impositivo es de cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible. Para este caso el monto no excede de los Q300 mil por lo que el porcentaje a pagar es del 5%. El pago de este es de Q2,605.50, siendo la renta mensualmente retenida equivalente a Q217.13. Pero además de ello por la presentación de IVA por bienes y servicios adquiridos y comprobados en la planilla anual podrá ajustar las deducciones por Q1,553.57. Siendo la retención mensual de Q217.13 al liquidar el impuesto al final de año fiscal, tendría un saldo a favor del trabajador por Q77.68. Es decir, el ISR anual es de Q2605.50, si el trabajador presenta la denominada planilla por un valor aproximado de Q1553.57 puede reducir el pago del ISR y solicitar le sea acreditado para el siguiente ejercicio fiscal. En síntesis la carga para este trabajador en concepto de Impuesto sobre la Renta es de Q2,605.50 al año.



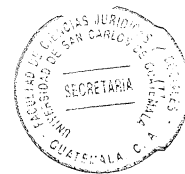


### **6.3 Determinación del pago de impuestos y renta neta para personas individuales o jurídicas**

Este impuesto regulado en el Artículo 10, establece como hecho generador las rentas que provienen de actividades lucrativas o la combinación de uno o más factores de producción con el fin de producir, transferir o distribuir bienes para la venta o prestación de servicios por cuenta y riesgo del contribuyente, con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas entes o patrimonios que se especifican en el Libro I y Título II del Decreto Legislativo 10-2012.

#### **6.3.1 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas**

Este régimen es el más utilizado por profesionales liberales por requerir menos obligaciones como el manejo contable, en especial para aquellas personas que se encuentran bajo contratos de servicios profesionales. Está regulado en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, establece que la renta imponible se determina deduciendo de su renta bruta las rentas exentas, el tipo impositivo es a partir del rango de la renta mensual imponible, establecido en el Artículo 43. De un centavo hasta treinta mil quetzales (Q 0.01 a Q30,000.00), equivalente hasta Q2,500 al mes el tipo impositivo corresponde al cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible, suponiendo que no existiera ninguna deducción le corresponde el pago de Q1,500.00 anuales, por concepto de Impuestos sobre la Renta para quien devenga esos Q2,500.00 mensuales, es decir si se reciben ingreso superiores a dos mil quinientos mensuales aumenta el tipo impositivo.



De Q30 mil quetzales y un centavo en adelante, el importe fijo es de un mil quinientos que tales (Q 1,500.00) y del siete por ciento (7%) sobre el excedente de treinta mil quetzales (Q30,000.00).

Para poder calcular y comparar, atendiendo al caso de un pago mensual de Q10,000.00, como en el ejemplo anterior, por honorarios al año recibiría Q120,000.00. Al tratarse de relaciones laborales simuladas, se reducen los costos y gastos deducibles que pudieran acreditarse, estos están regulados en el Artículo 21, de la Ley de Actualización Tributaria, sin embargo, se establecen como tales aquellos: "siempre y cuando sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente de rentas gravadas", específicamente se detallan en veintinueve aspectos desarrollados para efectos del tema planteado, se consideran los siguientes numerales:

Numeral dos, los gastos incurridos en la prestación de servicios; estos se refieren a los gastos necesarios para la prestación del servicio, de esa cuenta los gastos deducibles deben estar en correspondencia con el tipo de servicio, por ejemplo no se pueden considerar gastos personales sino aquellos necesarios para proveer el servicio, entonces estos gastos deben ser en congruencia y responder al caso concreto, acá el cuestionamiento en cuanto a que cosas efectivamente se pueden necesitar si en la mayoría de los casos se trata de productos intelectuales o trabajos intelectuales más que de materiales, se reducen los gastos en lo que se pudieran incurrir. Además de ello, la contratación establece el proveer de equipo y las herramientas necesarias para realizar el servicio, según la circular conjunta antes referida. Es decir, se incluye la provisión de equipo.



Numeral tres, los gastos de transporte y combustible, anteriormente no se contemplaban este tipo de gastos, con las reformas a partir del año 2013 estos gastos son deducibles, en este caso es factible sin embargo, el precio facturado incluye el Impuesto por Distribución y el Impuesto al Valor Agregado, durante ese año, se dio el incremento de los precios del petróleo y sus derivados, suponiendo un gasto de Q500.00 por mes, en combustible, en un año serian alrededor de Q6000.00, menos el valor de los impuestos mencionados.

Numeral cuatro los sueldos, salarios aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero; los contratados bajo el renglón presupuestario 029 no cuentan con el pago de aguinaldos y bonificaciones por lo que el total de los ingresos percibidos por honorarios se encuentran grabados.

Numeral cinco, este contiene una limitación en cuanto a los sueldos pagados a los socios o consejeros de asociaciones civiles, mercantiles así como a cónyuge y a los parientes en grados de ley en cuanto a que no puede sobrepasar el diez por ciento (10%). En el numeral cinco es importante destacar que se establece una limitación a la deducción de aguinaldo y la bonificación anual para trabajadores del sector privado y público hasta el cien por ciento del salario mensual con excepción a los pagos establecidos por los patos colectivos de condiciones de trabajo aprobadas por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social. Cabe mencionar que se incluyen al sector público y regula el pago superior al salario mensual como una renta sujeta al pago del impuesto. En los casos de contratos simulados, estos no reciben bonos y al no ser considerados dentro del servicio civil institucional, se niega el derecho de



sindicalización y por lo tanto también los beneficios producto de la negociación de Pactos Colectivos y Condiciones de Trabajo.

Numeral seis, cuotas patronales al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto Técnico de Capacitación Productiva. Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones, seguros de retiro. Este apartado es claro en el sentido que se trata de cuotas patronales y no de pago de cuotas como trabajador por lo que alguien contratado por servicios técnicos o profesionales no puede acceder a los servicios del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social como empleado público, ni como empleado del sector privado si se desempeña en el ejercicio profesional liberal de forma personal.

Numeral siete, las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones y las primas por planes de previsión social, por ejemplo los planes de retiro, seguros médicos, para los trabajadores y su familia, en este apartado se refiere a los sistemas de provisión fondos de retiro privados así como los seguros médicos los cuales podrían ser deducidos para el cálculo de ISR a pagar.

Numeral ocho, indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral por el monto que le corresponda, de igual forma el contrato por servicios establece que no existe una relación laboral en los contratos en el renglón otras remuneraciones de personal temporal (029) por lo tanto no reciben indemnizaciones al finalizar el contrato, por el contrario, el pago que se realice en calidad de patrono si es deducible de la renta imponible en el caso que el técnico o profesional pacte una relación laboral con tercera persona.



Numeral nueve, los gastos deducibles hasta por el 50% del monto de inversiones en construcción, mantenimiento y funcionamiento de vivienda, escuelas, hospitales, servicios de asistencia médica, salubridad y medicinas, sin embargo, en el último párrafo establece: “no serán deducibles las inversiones en servicios por la que los trabajadores realicen pagos totales o parciales por la prestación de los mismo” limitado los gastos que efectivamente pudiesen considerarse como habituales como pagos mensuales por vivienda, cuentas de hospitalización y otros.

Numeral 13, arrendamientos de bienes muebles o inmuebles utilizados para la renta; este es deducible siempre que dichos bienes sean utilizados para la producción de la renta gravada del contribuyente, el gasto derivado del arrendamiento financiero o del arrendamiento operativo, de bienes muebles o inmuebles, al ser un contrato simulado en el sentido que dentro del mismo se facilita espacio y equipo necesario para realizar el trabajo por lo que en la mayor parte de los casos no se puede considerar.

Numeral 15, impuestos tasas o contribuciones y arbitrios municipales pagados por los contribuyentes también exceptúa como gastos deducibles; el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos cuando no constituyan costo. Artículo 38 del reglamento Acuerdo Gubernativo 1056-92, establece el pago de una garantía por el 10% del monto del contrato comúnmente denominada fianza, y el pago del boleto de ornato.

Numeral 23, los honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, involucra el monto de las empresas o profesionales para la realización o prestación de servicio, no deben exceder el 5% de

la renta bruta, sin embargo, los contratos establecen la prestación de servicios de forma personal por lo que no son aplicables estas deducciones. Salvo en el caso se contraten servicios contables.

Numeral 24, los viáticos comprobados con la limitación de no exceder del tres por ciento de la renta bruta, existe una diferenciación en cuanto a la forma de comprobar los gastos, en el caso de la existencia de relación de dependencia en cuanto a la forma en la que debe probarse dichos gastos. En el artículo 68 numeral uno de la Ley de Actualización Tributaria, establece cuando los viáticos no estén sujetos a liquidación o no constituyan reintegro de gastos, lo pagado en tal concepto se considerará como renta gravada para la determinación de la renta imponible del trabajador, debiendo el patrono determinar, retener y pagar el impuesto que sobre la misma corresponda.

Numeral 29, los gastos generales y de venta. Estos gastos deben ser diferentes a los establecidos en los otros numerales en el último párrafo del citado Artículo 21 “los límites a los gastos deducibles establecidos en este artículo, no son reglas de valoración”. Es un número abierto para gastos sin embargo, solamente aquellos que sirvan para generar la renta, en ese sentido queda fuera la compra de bienes y servicios para consumo, manutención o alimentación del prestador de servicios, por lo que no se considera renta exenta la adquisición de bienes o servicios personales. También se confirma la necesidad de abordar los casos con sus particulares circunstancias.

Retomando el caso para el análisis en el cual el trabajador del Estado contratado por servicios técnicos o profesionales obtiene mensualmente en concepto de salario



Q10,000.00 quetzales, por motivos de ilustración y demostrar la carga esto sería el equivalente a menos Q250.00 de Bonificación Incentivo al mes Q3,000.00 al año. Menos Q19,500.00 correspondientes a Bono 14 y Aguinaldo que no son percibidos, en total (-Q22,500.00).

Estimando un valor de Q6,000.00 anuales por transporte o combustible, en rentas exentas, significaría un pago sobre Q114,000.00, lo que representa en concepto de ISR Q1,500.00 por los primeros Q30 mil más Q5,880 por los restantes Q84,000.00 en total una carga de Q7,380.00. El Impuesto al Valor Agregado correspondiente al 12% del total facturado equivalen a Q14,400.00 según se identifica este impuesto debería ser trasladado a quien recibe el servicio sin embargo, esto es posible en el marco de una libre negociación, al establecerse un monto definido debido a contra entrega de factura en una simulación de la relación de dependencia este monto también representa una carga, el Artículo 21 numeral 15 de la Ley de Actualización Tributaria especifica que cuanto no signifique costo para la generación del ingreso, es decir, el IVA que sea pagado para generar la Renta. En ese caso por ISR corresponden Q7,380.00 e IVA por Q14,400.00 anual la carga por ISR es mucho mayor que la del trabajador en relación de dependencia. Durante el 2013 se estableció de un centavo en adelante una renta del seis por ciento (6%), por lo que durante ese año la carga fue aún mayor.

El período de liquidación regulado en los Artículos 43 y 44 es mensual a través de declaración jurada y la forma de pagar el impuesto es por medio de retenciones de quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o



servicios. Agrega “si dicho contribuyente realiza actividades lucrativas con personas individuales que no lleven contabilidad o que por alguna razón no le hayan efectuado retención, debe aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente.”

### **6.3.2 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas**

En capítulos anteriores se relacionó el carácter excepcional de los contratos otras remuneraciones de personal temporal (029), que adquiere viabilidad para la misma a través de la Ley de Compra y Contrataciones del Estado, Decreto 57-92 Artículo 44 inciso 1.9 y 2.2. Trabajando bajo el supuesto que se trata de relaciones laborales simuladas, en los apartados anteriores se sugiere un ejercicio comparativo entre los ingresos de un trabajador al cual el sistema tributario no le reconoce esa relación de dependencia dejando claramente identificada no solo la desigualdad sino la carga que para éste representa evidenciando que se afecta la capacidad de pago.

El Impuesto Sobre la Renta, bajo el régimen de utilizadas en actividades lucrativas, requiere un mayor control de ingresos y de gastos, así como la utilización de mecanismos contables propios de las empresas, por ello se concibe como un método de tributación para comerciantes, por ejemplo en el Artículo 38, especifica “Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas:





1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o,
2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.”

Estableciendo una de las dos formas, las cuales una vez seleccionada, no podrá ser variada sin la autorización previa de la Administración Tributaria.

Otras obligaciones para los contribuyentes en éste régimen se establecen en cuatro numerales del Artículo 42: “1. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades gravadas la frase "sujeto a pagos trimestrales". 2. Efectuar las retenciones que correspondan conforme a lo dispuesto en los otros títulos de este libro. 3. Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al treinta (30) de junio y al treinta y uno (31) de diciembre de cada año. 4. Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda.

Se calcula el monto del impuesto sobre la renta, según el Artículo 19 de la Ley de Actualización Tributaria: “deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas”.



El Artículo 20 de la Ley de Actualización Tributaria establece: “la renta bruta es el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas. En términos de la simulación existente en los contratos denominados 029 simulados, regularmente no existen ingresos más allá de lo contratado esto debido a varios factores entre ellos: los horarios de trabajo se establecen a tiempo completos o bien la carga de trabajo o responsabilidades que deben atenderse. Hasta este punto ya es perceptible la carga que representa el pago por llevar registros contables propios de empresas o entidades mercantiles con fines lucrativos.

Los contribuyentes en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas deben calcular la renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas, junto con los costos y gastos deducibles, luego sumar los costos y gastos para la generación de rentas extensas. Para establecer las rentas exentas se deben considerar los veintinueve ítems del Artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria desarrollados en el apartado anterior.

#### **6.4 Aplicación de los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva**

El principio de igualdad en relación a los contribuyentes, como se desarrolló ut supra no se refiere a una igualdad matemática, con una imposición igual en cantidad para cada uno de los contribuyentes, sino una igualdad de tratamiento frente a igualdad de

situaciones y circunstancias. El artículo cuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala establece como un derecho inherente a la persona la igualdad “(...) todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”. Este enunciado engloba la igualdad en diferentes ámbitos de aplicación: social, económica, política, cultural y tributaria. El principio de igualdad se observa al establecer iguales tributos a quienes están en la misma categoría.

Al existir simulación de la relación laboral en dependencia en una civil se está ante condiciones económicas equivalentes, y brindar un trato igual a los desiguales produce un sistema tributario injusto. El principio de igualdad se observa al designar el tributo dentro de quienes están en la misma categoría, pero si ésta es definida por actos encubiertos o simulados opera la desigualdad.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Este principio parte de la premisa general que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que el pago de tributo implica un sacrificio igual para cada uno de ellos. Santiago, afirma que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. La discusión en torno a la desigualdad en los contratos simulados 029 otras remuneraciones de personal temporal, es evidente ya que se coloca al contribuyente en una u otra categoría: en relación de dependencia o como profesional liberal. Este hecho representa una mayor carga para aquellos que se encuentran en una relación de



dependencia simulada a través de un contrato por servicios técnicos o profesionales, la carga o el **sacrificio** para ellos es mayor, no solo por la categoría de tributación sino por las obligaciones que representa y la consecuente pérdida de garantías y derechos laborales irrenunciables.

Al ahondar al respecto, coincido con el doctor Santiago quien divide la capacidad contributiva en: subjetiva o relativa y objetiva o absoluta. La primera en relación a la capacidad económica real, en la que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria. La objetiva o absoluta, toma en cuenta manifestaciones objetivas de la persona apunta a los eventos que demuestran aptitud económica. Es precisamente esta dicotomía que al analizarse determina que es inferior la capacidad de pago para un trabajador al cual se le simula una relación contractual civil, aunado al hecho objetivo que se encuentra en fraude de ley que repercute directamente en sus obligaciones como contribuyente.

La sentencia de expedientes acumulados de la Corte de Constitucionalidad señala: “el principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo”. La tributación a través del pago de impuesto debe ser proporcional y equitativa. La proporcionalidad consiste en que el sujeto debe contribuir al gasto público en función de posibilidad de riqueza o manifestación de la misma, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos, aspecto vinculado a la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser grabada diferencialmente. Equitativo en el sentido que el impacto debe ser el mismo para todo contribuyente en la misma



situación. Al respecto la Corte de Constitucionalidad estableció la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que obviamente no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en la relación Estado contribuyente (expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88).

En el abordaje de anterior, la reflexión en cuanto a la existencia de contratos en el renglón otras remuneraciones de personal temporal (029) simulado atendiendo a los principios de realidad y objetividad explicados con anterioridad, representa indudablemente desigualdad en cuanto a la carga tributaria por la relación de dependencia. La capacidad contributiva objetiva de este trabajador se ve disminuida no solo por la carga mayor en función de un régimen de tributación inadecuado sino que también al aplicar un fraude de ley al que si es trabajador se ve afectado al dejar de percibir a) beneficio salariales directos: (Salario, complemento salarial) b) bonificaciones (emergencia, profesional, antigüedad, escalafón, vacacional, Aguinaldo, anual, riego), c) Beneficios monetarios indirectos (vacaciones pagadas, licencias, permisos, suspensión por enfermedad común, por maternidad, período de lactancia, días de asueto), d) beneficios no monetarios (recreación, transporte, prestaciones post-mortem, guarderías infantiles, estabilidad laboral) e) Seguridad Social como derecho humano. Además de la afectación a la sociedad en su conjunto en detrimento del



común a través del goce de las garantías mínimas y de la tutelaridad del Estado. La determinación de este hecho a través de la sentencia de un juez de Trabajo y Previsión Social que determina y declara la existencia de una relación laboral dependiente, implicaría no solo el pago de algunas de las prestaciones antes mencionadas sino también modificar la forma en la cual se paga el impuesto sobre la renta.

Con los ejemplos expuestos es verificable que el trabajador en relación de dependencia además de los beneficios como acceso a la salud, organización, mejoras en derechos, previsión para la vejez recibe anualmente una cantidad y acceso a servicios por su trabajo superior y para la determinación de la renta se consideran aspectos humanos como el consumo, compra de bienes y servicios, siendo esta de Q2,605.50 por la renta generada por su trabajo. Mientras que el trabajador contratado por servicios profesionales, que también genera renta por su trabajo, no solo no adquiere estos beneficios sino en términos objetivos en comparación al trabajador en relación de dependencia la carga por ISR es mayor porque la base imponible aumenta considerablemente mientras que para el que presta servicios profesionales simulados es una carga tres veces mayor (35%) Q7,380.00 según el caso supuesto descrito anteriormente, sin percibir beneficios de salud, indemnización, vacaciones pagadas, retiro o previsión para la vejez lo que significa que debe extraer de sus ingresos para solventar estos beneficios y tributar trimestralmente una cantidad mayor por Ingreso Sobre la Renta y superior a lo Q30,000 se incrementa en 2% es decir paga el 7% de los ingresos y las manifestaciones de riqueza es relativamente menor, su aptitud

económica en términos objetivos es menor al ser su capacidad económica real inferior al asalariado en relación de dependencia.

En este sentido al analizar la particularidad de los casos debe exponerse ante la Superintendencia de Administración Tributaria la declaración de existencia de esa relación laboral que modifica el régimen bajo el cual se tributa, atendiendo que se deben respetar los principios de igualdad y capacidad de pago. Una de las limitaciones al principio de generalidad que debe observar la norma tributaria para su implementación es la capacidad económica, en la particularidad de los casos y es evidente que la capacidad contributiva, es factible por la posibilidad económica de pagar esos tributos, nuevamente al considerar la capacidad objetiva en la aptitud económica de la desigualdad que opera producto de la simulación de una relación laboral.

Esta discusión y análisis debiera derivar en acciones procesales factibles para el reconocimiento de la relación de dependencia y el estudio y determinación de una carga tributaria equitativa. Existen casos en los Juzgados de Trabajo y Previsión Social en los cuales el Estado ha sido sentenciado al pago de beneficios a través de la determinación de la relación de dependencia y con ello derechos irrenunciables por la simulación en contratos otras remuneraciones de personal temporal 029, y todas al finalizar la relación de trabajo. Sin embargo, poco se ha avanzado en la exploración de los mecanismos y posibilidades de modificar el régimen tributario.



En materia tributaria el código establece en el Artículo cuatro: la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos del Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Específicamente la Ley de Organismo Judicial en el artículo cuatro segundo párrafo establece: “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persiga un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contraria él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirá la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir” En este caso se trata de eludir las normas relativas a empleados públicos y la relación de trabajo dependiente de hecho existente.

Ante la simulación, las leyes tributarias protegen la recaudación y la certeza jurídica en la debida aplicación pero no cierra la posibilidad de lograr la justa aplicación atendiendo a que en caso de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a la interpretación e integración de las normas tributarias, principios constitucionales y del Código Tributario y la Ley del Organismo Judicial.

Agrega en el último párrafo del artículo cinco, del Código Tributario que por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias, por lo que es necesario entablar administrativa y procesalmente este tipo de casos, por la prohibición expresa de





hacerlo con la simple aplicación de los principios laborales desde la administración tributaria. Siendo el derecho de trabajo de orden público la irrenunciabilidad de los derechos derivados de las normas laborales deben proteger y atacar las formas de fraude y de simulación.

En materia fiscal el daño que produce la simulación, es previsto por la legislación cuando el sujeto pasivo de éste hecho es el Estado, es decir se considera punible la simulación de un hecho en detrimento de los ingresos del Estado, estableciendo entre los delitos contra la administración, en el Artículo 358 A del Código Penal: "Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva". La sanción establecida es de uno a seis años y multa equivalente al impuesto que hubiese sido omitido. Pero cuando la simulación opere en detrimento del contribuyente por un tercero puede ser considerado para el caso de simulación en la contratación a partir de la reivindicación laboral, por representar un perjuicio ya que se obro en detrimento de sus ingresos.

En materia civil el Artículo 1284 del Código Civil, establece los elementos de la simulación de contratos y negocios jurídicos: "La simulación tiene lugar: 1o. Cuando se encubre el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; 2°. Cuando las partes declaran o confiesan falsamente lo que en



realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas”. Sin embargo, esta simulación se convierte en un asunto de materia laboral con la correspondiente aplicación de normas.

El hecho generador del Impuesto sobre la Renta en relación de dependencia, lo constituye la obtención de toda remuneración o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, la amplitud con la que se aborda el ingreso sea cual fuere su denominación siempre que se tenga ingresos en dinero por la prestación de servicios personales, hace pensar en la posibilidad de determinar la relación de dependencia, es decir, reconocer judicialmente la existencia de una relación de trabajo bastaría para modificar y recalcular el impuesto pagado en concepto de la renta por prestación de servicios demostrando un perjuicio al patrimonio por el monto pagado a la Superintendencia de Administración Tributaria como consecuencia directa de la simulación por lo que se puede iniciar el proceso ante el órgano jurisdiccional correspondiente.

La contratación en el renglón presupuestario: otras remuneraciones de personal temporal 029 utilizadas en detrimento de normas laborales constituyen una evidente desigualdad en relación a la protección y observancia de principios del trabajo. En contratos simulados para trabajadores en una real relación de dependencia significa la existencia de obligaciones tributarias, al encuadrarse dentro de la hipótesis de incidencia del hecho generador por la aplicación de normas tributarias sobre relaciones jurídicas que no reflejan la realidad, determina la capacidad contributiva y la relativa



proporcionalidad en el pago de impuestos basadas en hechos no reales por ello se genera desigualdad entre contribuyentes. En el ejercicio de comparar numéricamente y considerar todos aquellos beneficios y derechos que no son reconocidos durante la relación de trabajo, siendo el impuesto sobre la renta proveniente del trabajo una carga aún mayor en la determinación de la renta imponible como manifestación de riqueza, situación que la legislación coloca en situaciones diferenciadas, en otras palabras la simulación de la relación de trabajo coloca en un régimen de tributación de actividades lucrativas cuando debiera corresponder en relación de dependencia.

Siendo este un tema poco abordado es procedente traer a discusión esta desigualdad en función de allanar la ruta para regularizar todos aquellos contratos en los cuales se incumple con las normativas de trabajo evidenciando la desigualdad tributaria como contribuyentes como otra de las afectaciones de la simulación y el concerniente fraude de ley.





## CONCLUSIONES

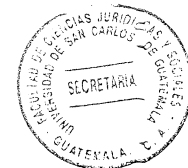
1. La Constitución Política de la República de Guatemala, en concordancia con el avance y desarrollo histórico de la doctrina tributaria, establece como principios la capacidad de pago y la legalidad como sustento de un sistema tributario justo y equitativo que reduzca la desigualdad.
2. Considerar las actividades que se desarrollan dentro de la administración pública es fundamental para demostrar la relación de dependencia entre los otros elementos establecidos en el Artículo 18 del Código de Trabajo.
3. La simulación de contratos, es un hecho conocido y previsto en el Código Tributario; sin embargo, la legislación vigente considera únicamente la afectación al fisco y no la del contribuyente.
4. El principio de igualdad tributaria se sustenta en la generalidad de la norma y para la aplicación del principio de capacidad de pago, se debe orientar hacia la igualdad de condiciones en los contribuyentes.
5. La simulación en las contrataciones en el renglón presupuestario, otras remuneraciones de personal temporal (029), opera una desigualdad en la carga tributaria en cuanto no se reconoce la relación de dependencia existente a razón de los principios de objetividad y realidad.





## RECOMENDACIONES

1. Que el Congreso de la República de Guatemala, realice las reformas a la legislación tributaria y las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, que faciliten la aplicabilidad de los principios de capacidad de pago y legalidad para garantizar un sistema tributario justo y equitativo, luego de las reformas aprobadas en 2012.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, implemente controles coordinados entre Ministerio de Finanzas Públicas, Oficina Nacional del Servicio Civil, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Contraloría General de Cuentas, para identificar casos de simulación de relaciones de dependencia y enmendar esta práctica para evitar demandas onerosas al Estado.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe implementar el procedimiento administrativo de cálculo, modificación y crédito fiscal en función de las sentencias que declaran la existencia de una relación de trabajo.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene que analizar las particularidades y capacidad de pago de los contribuyentes, brindar información y asesoría sobre cultura tributaria para garantizar la aplicación adecuada de las normas a casos concretos.
5. Los trabajadores contratados bajo el renglón presupuestario, otras remuneraciones de personal temporal (029), en situación de simulación, deberían hacer uso de las herramientas legales existentes para demandar judicialmente la declaración de la relación laboral, y como consecuencia modificar el régimen en el cual tributan en cuanto ajustar su declaración anual.





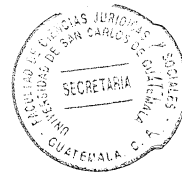


## BIBLIOGRAFÍA

- ARGUETA R. Alejandro. **El disfraz de la relación de trabajo en Guatemala.** Guatemala, 1era Edición, 1998.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario: parte general y legislación española.** España, 2ª edición, Ed. Ariel, 1976.
- BRONSTEIN, A. **Elementos para un diagnóstico de las relaciones de trabajo en Cenroamérica.**(s.f.).
- BUCARO CHICAS, Yuri David.**Los sistemas de contratación laboral del Estado de Guatemala, en el marco de los derechos humanos.**Guatemala,Universidad Rafael Landivar, 2013. (Tesis Maestria de Derechos Humanos).
- CALDERÓN MORALES, Hugo. **Derecho administrativo I.** Guatemala. 7ma edición, editorial Estudiantil Fenix, 2004.
- CALVILLO, T. **Inadecuada aplicación del contrato de servicios técnicos profesionales, bajo renglón 029.**Guatemala.Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000.(Tesis de Licenciatura en Ciencias jurídicas y sociales).
- CABANELLAS,Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** Argentina, editorial Heliasta, 1998.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental.** Argentina, 11<sup>va</sup> edición, editorial Heliasta, 1993.
- CASALE, Giuseppe. **La relación de trabajo. Una visión global comparativa.** Resumen. Organización Internacional del Trabajo. 2011. [http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/--ubl/documents/publication/wcms\\_150015.pdf](http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/--ubl/documents/publication/wcms_150015.pdf).
- CASTILLO GONZALES, J. M. **Derecho adminisrativo.**Guatemala,14ª edición,editorialImpresiones Gráficas, 2003.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala.** Guatemala, 2002.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **El poder tributario del Estado.** Guatemala, Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, Revista No. 61, 2011.



- CHRYSSOPOULOS STERLOFF, Alexander. **Legislación tributaria: hecho generador de la obligación tributaria.** Monografías.com. Recuperado el 03 de Julio de 2012. <http://www.monografias.com/trabajos6/letri/letri.shtm>.
- CIFUENTES MEDINA, Edelberto. **La aventura de investigar: El plan y la tesis.** Guatemala, 3a edición, 2009.
- DÍAS DUBÓN, C., Nájera Flores, L. **Derecho financiero I.** Guatemala, editorial praxis, 2003.
- ECHEVERRÍA MORATAYA, Rolando. **Derecho del trabajo I.** Guatemala, 2004.
- ESCOBAR, Willian. **El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo.** <http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Estudios%20Jur%EDdic os> (consultado 02/01/2014).
- FLORES POLO, Pedro. **Derecho financiero y tributario peruano.** Perú, editorial Justo Valenzuela, 1992.
- FRANCO LÓPEZ, César Landelino. **El acto simulatorio y el fraude de ley.** Guatemala, 1era edición, editorial Estudiantil Fenix, 2008.
- FRANCO LÓPEZ, César Landelino. **Manual de derecho procesal del trabajo. Derecho procesal individual,** Guatemala, 3a edición, Vol. 1, editorial Estudiantil Fenix, 2006.
- FSG/ASDI & Cruz, R. **La situación de la justicia laboral en Guatemala.**(vol.2). Guatemala, Serviprensa, 2006.
- FSG/ASDI & Andrade, M. **¿Estamos cumpliendo? las normas laborales Internacionales del trabajo en Guatemala.** (vol. 1) Guatemala, editorial Serviprensa, 2006.
- FSG/ASDI, ASEPROLA/CALDH/CNSP/FENASTEG/UASP. **A la luz de la no sanción se fomenta la impunidad laboral. Diagnóstico: Estado de la visitaduría laboral de Inspección General de Trabajo de Guatemala.** Guatemala, editorial Magna Terra, 2009.
- GIULLIANI Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero.** Argentina, Volumen I, 6ª edición, editorial Depalma, 1997.
- GODOY, Norberto J. **Teoría general del derecho tributario: aspectos esenciales.** Argentina, editorial Abeldó-Perrot, 1992.
- Instituto Latinoamericano de Derecho tributario. **TEMA 2: Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta.** 2008. Recuperado el 13 de Mayo de 2013, de <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>.



LEVAGGI, V. **¿Qué es el trabajo descente?**. Oficina Regional para América Latina y el Caribe. Recuperado el 20 de febrero de 2014, de <http://www.oit.pe/portada/especial>, 2003.

LUCHENA MOZO, G. M. **Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas**. España, ediciones de la Universidad de Castilla, La Mancha, 1997.

MEJÍA MORÁN, Marco Antonio. **Obligación de cumplir con el convenio Internacional de trabajo número noventa y cuatro (94), al suscribirse contratos para prestación de servicios técnicos y profesionales en la Administración Pública**. Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2008. (Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales)

Ministerio de Finanzas Públicas. **Manual de clasificación presupuestaria para el sector público de Guatemala**. Cuarta edición, Guatemala, 2008.

MORGAN SANABRIA, R. **Material de apoyo para el curso planeación de proceso de la Investigación Científica**. Guatemala, USAC-FCCJSS, 1999.

PONT MESTRES, Magín. **En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria**. España, discurso académico. Real Academia de Ciencias Económicas y financieras de Barcelona. Libro electrónico, 1974

SÁNCHEZ CASTAÑEDA, Alfredo. **Transformaciones del Derecho del trabajo**. México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006.

SANTIAGO DE LEÓN, E. G. **Derecho tributario**. Guatemala, SR editores, 2006.

Superintendencia de Administración Tributaria. **La obligación tributaria**. Guatemala. (sf)

TECNOLÓGICO. **Hecho generador de la obligación tributaria**. Recuperado el 03 de Julio de 2012. <http://www.mitecnologico.com/Main/HechoGeneradorObligacionTributaria>

UNSITRAGUA. **Diagnóstico de justicia laboral**. Guatemala, 2006.

UNSITRAGUA. **Diagnóstico de la justicia laboral**. Guatemala, 2007.

VILLAGRÁN KRAMER, F. **Derecho de los tratados**. Guatemala, editorial F&G Editores, 2003.



VILLASMIL PRIETO, H.; Johansen, L. & Peralta, B. **El derecho de diálogo social**. Recuperado de [http://dwt.oit.or.cr/index.php?option=com\\_docman&task=cat\\_view&gid=78&Itemid=5](http://dwt.oit.or.cr/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=78&Itemid=5), 2004.

Corte de Constitucionalidad. <http://www.cc.gob.gt/sjc>. (Consultado el 22 de julio de 2013)

Ministerio de Trabajo y Previsión Social. <http://www.mintrabajo.gob.gt/> (Consultado 6 de julio 2015)

Organización Internacional del Trabajo. [http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=1000:11200:0::NO:11200:P11200\\_COUNTRY\\_ID:102667](http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=1000:11200:0::NO:11200:P11200_COUNTRY_ID:102667). (Consultado el 10 de Julio de 2012)

Organización Internacional del Trabajo (OIT) <http://www.ilo.org/global/standards/lang-es/index.htm> (Consultado 3 octubre 2015)

## **Legislación**

**Constitución Política de la República de Guatemala.** Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1986. Vigencia en 1986.

**Código Tributario.** Decreto 6-91. Congreso de la República de Guatemala. 1991.

**Código de Trabajo.** Decreto 1441. Congreso de la República de Guatemala. 1945.

**Ley de Servicio Civil.** Decreto 1748. Congreso de la República de Guatemala. 1968.

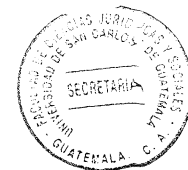
**Ley de Clases Pasivas del Estado.** Decreto Número 63-88. Congreso de la República de Guatemala. 1988.

**Ley de Actualización Tributaria.** Decreto 10-2012. Congreso de la República de Guatemala. 2012.

**Ley del Impuesto sobre la Renta.** Congreso de la República de Guatemala. Decreto 26-92. 1992.

**Ley de Contrataciones del Estado.** Decreto No. 57-92. Congreso de la República de Guatemala. 1992.

**Código Civil.** Decreto Ley 106. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de Guatemala. 1963.



**Reglamento de la Ley de Servicio Civil.** Acuerdo Gubernativo No. 18-98. Junta Nacional de Servicio Civil. 1998

**Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria.** Acuerdo Gubernativo 213-2013, Ministerio de Finanzas Públicas. 2013.

**Reglamento del Impuesto sobre la Renta.** Acuerdo Gubernativo 206-2004. Ministerio de Finanzas Públicas. 2004

**Convenio sobre las cláusulas de trabajo así como de las políticas responsables relativas a la contratación pública (contratos celebrados por las autoridades públicas),** OIT. 1949. <http://www.ilo.org/ilolex/cgi-lex/convds.pl?C094>

**Convenio sobre la protección del salario.** OIT. 1949  
[http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100\\_INSTRUMENT\\_ID:312240](http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_INSTRUMENT_ID:312240)

**Recomendación 198 sobre la relación de trabajo.** OIT. 2006.  
[http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:55:0::NO::P55\\_TYPE,P55\\_LANG,P55\\_DOCUMENT,P55\\_NODE:REC,es,R198,%2FDocument](http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:55:0::NO::P55_TYPE,P55_LANG,P55_DOCUMENT,P55_NODE:REC,es,R198,%2FDocument)

**Recomendación 84 sobre las cláusulas de trabajo (contratos celebrados por las autoridades públicas).** OIT. 1949. <http://www.ilo.org/ilolex/cgi-lex/convds.pl?R084>

**Corte de Constitucionalidad.** Expediente 998-2009. Sentencia de fecha 29/01/2010.  
**Corte de Constitucionalidad.** Expediente 2481-2007. Sentencia de fecha 17/08/2007.  
**Corte de Constitucionalidad.** Expediente 1712-2011. Sentencia de fecha 9/12/12.  
**Corte de Constitucionalidad.** Expediente 2150-2008. Sentencia 23/10/2008.