

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

**IMPLEMENTACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES PARA PERSONAS EN RELACIÓN
DE DEPENDENCIA, QUE DEVENGAN SALARIO MÍNIMO EN PLANILLA DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE AL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA**

JENNYFER MICHELLE ESCOBAR CALDERÓN

GUATEMALA, JULIO DE 2023

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

**IMPLEMENTACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES PARA PERSONAS EN RELACIÓN
DE DEPENDENCIA, QUE DEVENGAN SALARIO MÍNIMO EN PLANILLA DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE AL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JENNYFER MICHELLE ESCOBAR CALDERÓN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, Julio de 2023

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

DECANO:	M. Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes Garcia
VOCAL IV:	Br.	Javier Estuardo Sarmientos Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIA:	Licda.	Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	José Luis Portillo Recinos
Vocal:	Lic.	Álvaro Adilio Morales Burrión
Secretario:	Lic.	Marco Vinicio Hernández Fabián

Segunda Fase:

Presidente:	Licda.	Crista Ruiz de Juárez
Vocal:	Licda.	Ángela Paniagua Gómez
Secretaria:	Licda.	Hilda Margarita Franco

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 23 de mayo de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, ERVIN ESTUARDO ROSALES VÁSQUEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JENNYFER MICHELLE ESCOBAR CALDERÓN, con carné 200021069
 intitulado IMPLEMENTACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES PARA PERSONAS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA,
QUE DEVENGAN SALARIO MÍNIMO EN PLANILLA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITARLE AL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar 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, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTINEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 23 / 02 / 2019



Asesoría
 (Firma y Sello)

[Handwritten signature]
Ervin Estuardo Rosales Vásquez
 Abogado y Notario

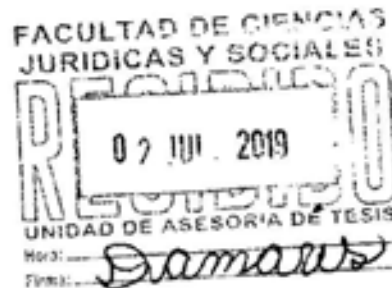


LIC. ERVIN ESTUARDO ROSALES VÁSQUEZ. COLEGIADO: 7,224
DIRECCIÓN: 17 AVENIDA "A" 4-17 ZONA 1 TELÉFONO: 47-19-98-82



Guatemala, 26 de mayo de 2019

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



Licenciado: Orellana Martínez

De manera atenta me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que he cumplido con la función de **ASESOR** de tesis de la bachiller **JENNYFER MICHELLE ESCOBAR CALDERÓN**, quien se identifica con el número de **CARNÉ: 200021069**, quien realizó el trabajo de tesis titulado: **"IMPLEMENTACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES PARA PERSONAS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA, QUE DEVENGAN SALARIO MÍNIMO EN PLANILLA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"**, por lo que al respecto manifiesto las siguientes opiniones:

- a) Considero que el tema investigado contiene elementos técnico-científicos, debido a la importancia que existe en cuanto a la necesidad de la implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre La Renta, pues al enfocar un beneficio fiscal a los trabajadores.
- b) La metodología cumple con los pasos necesarios en la deducción, así como en las técnicas principales de investigación que se utilizaron en la bibliografía, investigación de campo y métodos de investigación deductiva y comparativa.
- c) La redacción de este trabajo es adecuada y jurídicamente correcta; ya que se cumplieron con los objetivos, como generar un beneficio para el trabajador un especie de ahorro que si bien es cierto el -ISR- se le deduce de su salario mensualmente, al presentar la planilla del -IVA-, y tiene excedente al momento de realizar la liquidación puede devolversele dinero del cual él puede disponer a su conveniencia.

LIC. ERVIN ESTUARDO ROSALES VÁSQUEZ. COLEGIADO: 7,224
DIRECCIÓN: 17 AVENIDA "A" 4-17 ZONA 1 TELÉFONO: 47-19-98-82

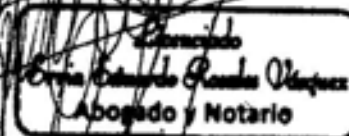


- d) La contribución científica del trabajo de tesis en referencia, se centra en determinar que el patrono realice el descuento del salario base del trabajador que la ley permite al acreditar la planilla del Impuesto al Valor Agregado, si se descontó al trabajador una cantidad mayor a la que el trabajador debió pagar, el patrono debe de devolver al trabajador la diferencia ya sea esta en efectivo en uno solo pago o en varias cuotas.
- e) La conclusión discursiva es congruente con el contenido del trabajo de tesis, ya que es un aporte interesante porque se evidencia la necesidad que exista la implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia.
- f) Respecto a la bibliografía empleada, se comprobó que la misma ha sido correcta y suficiente para el presente trabajo.

En mi calidad de **ASESOR** y de conformidad con lo que establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General; de manera expresa manifiesto que no somos parientes en los grados de ley con la bachiller **JENNYFER MICHELLE ESCOBAR CALDERÓN**, por tal razón emito **DICTAMEN FAVORABLE** estimando que el trabajo de tesis cumple con todos los requisitos establecidos en el normativo respectivo, a efecto se continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

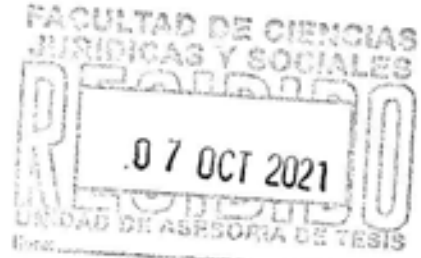

LIC. ERVIN ESTUARDO ROSALES VÁSQUEZ
COLEGIADO: 7,224
ASESOR DE TESIS





Guatemala, 7 de octubre de 2021

**UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**



Respetuosamente informo que procedi a revisar la tesis de ~~la estudiante~~
JENNYFER MICHELLE ESCOBAR CALDERÓN, la cual se titula
**"IMPLEMENTACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES PARA PERSONAS EN
RELACIÓN DE DEPENDENCIA, QUE DEVENGAN SALARIO MÍNIMO EN
PLANILLA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE AL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA"**.

Le recomendé a la bachiller algunos cambios de forma, estilo, gramática y redacción de tesis, por lo que, habiendo cumplido con los mismos, emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se otorgue la correspondiente orden de impresión.

Atentamente,

ID Y ENSEÑAD A TODOS

Lic. Alexander Fernando Cárdenas Villanueva
Docente Consejero de Comisión de Estilo.

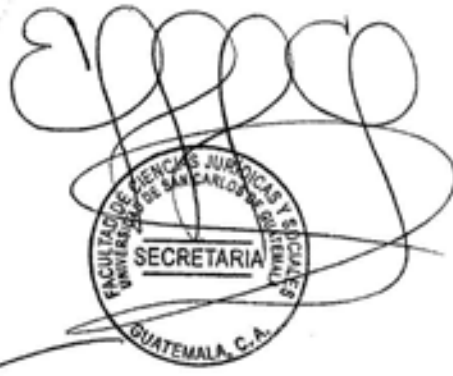




Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, diez de mayo de dos mil veintitrés.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante JENNYFER MICHELLE ESCOBAR CALDERÓN, titulado IMPLEMENTACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES PARA PERSONAS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA, QUE DEVENGAN SALARIO MÍNIMO EN PLANILLA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/SAQO





DEDICATORIA

A DIOS:

Por haberme brindado el amor, fortaleza y guía en todos aquellos momentos difíciles, aun que estuve a punto de claudicar, me permitiste alcanzar uno de mis sueños y concretarlo el día de hoy.

A LA VIRGEN MARÍA:

Por su inmenso amor, guía y ternura presente siempre como una madre amorosa en mi vida.

A MI MAMAITA ELENITA:

Por su cariño, tiempo, dedicación y sabios consejos los cuales tengo siempre presentes y atesoro en mi vida y corazón

A MI AMADO ESPOSO:

Juan Francisco por su amor, apoyo y paciencia demostrada cada día en forma incondicional, para lograr alcanzar esta meta como profesional alcanzada por ambos.

A MIS PADRES:

Irma Arleny Y Sarvelio Efraín a quienes con su amor, enseñanzas, apoyo constante e incondicional, así como sacrificios, trabajo y ejemplo logro alcanzar esta meta.

A MI ABUELO:

Por estar allí, en especial a Luis Felipe por el amor, consejos y fe en mí.

A MIS HERMANOS:

Jorge Javier y Gabriela Zu-Ellen, que de una u otra manera me apoyaron para alcanzar esta meta importante.



A MI TÍAS:

Miriam, Heydi, Sara a mi primo Randy siempre darme su cariño y apoyo.

A LOS LICENCIADOS:

Magbis Mardoqueo Méndez López, Héctor David España Pinetta, Guillermo Díaz Rivera y Ana Maria Artola por alentar y respaldar este proyecto.

A MIS AMIGOS:

A quienes tengo la fortuna de haberlos conocido y vivieron junto a mí este trayecto lleno de muchas expectativas, temores y aventuras, sus consejos compañía y cariño son valiosos en mi vida.

A:

Universidad de San Carlos de Guatemala, grande entre las grandes por haberme brindado los conocimientos adquiridos.

A:

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por permitirme pertenecer a ella y formarme como profesional.



PRESENTACION

La presente investigación de tesis es de tipo cualitativa, debido a que está basada en principios teóricos, doctrinarios y legales, llevando un proceso riguroso, cuidadoso y sistematizado en el que se busca resolver un problema de conocimiento y de aplicación práctica, garantizando la producción de una o varias alternativas de solución viables; el objeto de la investigación es modificar los montos que regula el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria Libro I Artículo 72, el cual establece montos específicos durante el periodo de liquidación anual, de hasta Q60,000.00 de los cuales Q48,000.00 no necesitan comprobación y Q12,000.00 que pueden ser acreditados a través de la presentación de la Planilla del Impuesto al Valor Agregado -IVA- la cual es acreditable al Impuesto Sobre la Renta -ISR-, el cual ya no se aplica directamente más bien se aplica como una deducción, al referirnos a estos Q12,000.00 este monto es el monto máximo en Impuesto al Valor Agregado -IVA- hasta por el cual se puede acreditar.

La investigación se realizó en el ámbito tributario y por ser un tema doctrinario, la información proporcionada proviene de textos elaborados por profesionales del derecho en el ámbito del derecho tributario, así como de la legislación que es aplicable. Se tomó como referencia los años 2012 al 2016 por considerarse que en ese tiempo el tema a tratarse tomó mayor relevancia. El aporte académico que tiene la presente resulta una base científica y teórica para comprender e interpretar adecuadamente las leyes mencionadas respecto al problema que se vislumbra y la sustentación de sus posibles vías de solución, donde se podrá comprender y estudiar de manera técnica las figuras del derecho tributario y su correcta aplicación, y poder crear defensa ante cualquier arbitrariedad que surja del sujeto activo del derecho tributario.



HIPOTESIS

Es necesaria la implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto Al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre La Renta, al existir un beneficio establecido para los trabajadores en Relación de Dependencia modificando el monto de Q60,000.00 en Impuesto al Valor Agregado -"VA"- que pueden deducir de su renta neta?



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

De acuerdo al análisis de la investigación se hace evidente la necesidad de Implementar beneficios fiscales para personas que laboran en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto Al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre La Renta, al enfocar este beneficio a los trabajadores que devengan salario mínimo que es una mayoría considerable de la población, así como lo es para la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-, El Estado y La Población en General, ya que a mayor recaudación, el beneficio en los servicios esenciales de la población son más accesible como salud, educación y seguridad a su vez dichos servicios puedan fomentar el desarrollo económico e institucional de Guatemala.

Se hace evidente, que para el desarrollo del país investigar los mecanismos y las herramientas, que pueden emplearse de una forma efectiva para realizar cambios, para una reforma fiscal como estén establecidos en los acuerdos de paz, que contenga incentivos y beneficios fiscales principalmente enfocados en las Rentas de Trabajo de los contribuyentes en relación de dependencia, que devengan salario mínimo y que estos trabajadores a su vez en la investigación puedan ser una fuente para el aumento de la base tributaria.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Beneficios fiscales.....	1
1.1. Que son beneficios fiscales.....	1
1.2. Trabajadores en relación de dependencia que devengan salario mínimo.....	7
1.3. Salario mínimo anual.....	9
1.4. Regulación del salario mínimo anual.....	10
1.5. Salario mínimo anual para el año 2017.....	11

CAPÍTULO II

2. Impuesto Sobre la Renta.....	13
2.1. Antecedentes.....	13
2.2. Naturaleza.....	20
2.3. Caracteres.....	21
2.4. Elementos.....	26
2.5. El objeto del impuesto.....	30
2.6. Renta objetivamente.....	31
2.7. Clases de renta.....	32

CAPÍTULO III

3. Reforma del Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria, base imponible y tipo impositivo a personas individuales en relación de dependencia.....	35
--	----



3.1. Modificación a la renta neta hasta el cual puede hacerse deducciones.....	39
3.2. Modificación de gastos deducibles para la presentación de la planilla del Impuesto al Valor Agregado.....	40
3.3. Limite al cual el trabajador puede solicitar la devolución de excedente del impuesto retenido al realizar la liquidación anual.....	42

CAPÍTULO IV

4. Implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta.....	45
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	65
BIBLIOGRAFÍA	67



INTRODUCCIÓN

En el trabajo de investigación se pretende determinar la necesidad que existe al implementar los beneficios fiscales para personas que trabajan en relación de dependencia y devengan el salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta.

El patrono al hacer la proyección del pago del impuesto anual de cada trabajador para determinar la cantidad que debe cancelar el trabajador en concepto de Impuesto Sobre la Renta -ISR, dicho patrono realiza el descuento del salario base del trabajador y demás descuentos que la ley permite al acreditar la planilla del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y si se descontó al trabajador una cantidad mayor a la que el trabajador debía pagar, el patrono tiene la obligación de devolver al trabajador la diferencia, ya sea esta en efectivo en uno solo pago o en varias cuotas; la limitante existente por la que los trabajadores en relación de dependencia que devengan salario mínimo fijado para el año 2017, el cual fue Q2,893.21 según Acuerdo Gubernativo 288-2016, en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en la cual se establecen los montos los cuales no son aplicables ni congruentes con un salario mínimo actual, y formara parte de una más de las deducciones para el pago del Impuesto Sobre la Renta -ISR-.

Por lo que en la investigación se tiene por alcanzado el objetivo propuesto de la implementación de obtener beneficios fiscales para trabajadores en relación de dependencia que devengan salario mínimo, en planilla del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, acreditable al Impuesto Sobre la Renta -ISR-.

La hipótesis fue comprobada al establecer la falta de la reformar del Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, como beneficio para los trabajadores en relación de dependencia que devengan salario mínimo, para que puedan optar a este beneficio es necesario modificar el monto de Q60,000.00 a Q34,000.00 en que puede ser aplicada la deducción, y a su vez que todos los gastos puedan acreditarse, no como actualmente está regulado, pues solamente los gastos personales a través de la presentación de la planilla del -IVA-, hasta un 100% acreditable



al -ISR- por pagar, pero precisando que este beneficio está limitado al ingreso anual de cada trabajador.

La tesis se encuentra comprendida de la siguiente forma: el capítulo I, desarrolla beneficios fiscales, trabajadores en relación de dependencia que devengan salario mínimo y trabajadores en relación de dependencia; el capítulo II; desarrolla las Impuesto Sobre la Renta y la renta de trabajo en relación de dependencia, así como la renta imponible; el capítulo III, hace referencia a la reforma del Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria, base imponible y tipo impositivo a personas individuales en relación de dependencia; y por último el capítulo IV, la implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta.

En cuanto a la metodología, se utilizó el método analítico, en el sentido que se estudió el derecho tributario, en cuanto a la creación de un beneficio fiscal para los trabajadores, considerados como una estimación cuantitativa de la disminución que se producirá en los ingresos tributarios como consecuencia del establecimiento de determinadas medidas fiscales con las que se persiguen objetivos concretos de carácter económico y social; se empleó el método sintético para que lo investigado individualmente se convirtiera en un todo en relación al tema. Dentro de las técnicas utilizadas en la realización de la investigación, se aplicó las bibliográficas y documentales que permitieron recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

Esto quiere decir que los incentivos y beneficios fiscales principalmente enfocados en las rentas de trabajo de los contribuyentes en relación de dependencia, que devengan salario mínimo sean una fuente para el aumento de la base tributaria.



CAPÍTULO I

1. Beneficios fiscales

Para darle inicio a este capítulo es necesario dar algunas definiciones sobre el beneficio fiscal que existe dentro el país de Guatemala, porque al abordar esta problemática desde el punto de vista del derecho tributario y al crearse un beneficio fiscal la captación de impuestos disminuiría, pero en el presente caso al existir mayor cantidad de personas que soliciten factura por la compra de bienes o prestación de servicios, una consecuencia sería el aumento de la captación del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y del Impuesto Sobre la Renta -ISR-.

1.1. Que son beneficios fiscales

Los beneficios fiscales se definen de la siguiente forma: "Son la estimación cuantitativa de la disminución que se producirá en los ingresos tributarios como consecuencia del establecimiento de determinadas medidas fiscales con las que se persiguen objetivos concretos de carácter económico y social".¹

Esto quiere decir que dichos beneficios fiscales a favor del desarrollo general en Guatemala evitarán la fuga de inversiones hacia otras áreas. También se definen al señalar que: "Los beneficios fiscales son todas aquellas exenciones y bonificaciones,

¹ García de la Mora, Leonardo. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 29.

reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura propia del tributo constituyen discriminaciones a favor de determinadas rentas o actividades con el objeto de facilitar la consecución de objetivos económicos y sociales".²

La recaudación de los tributos tendrá como beneficiarios a la ciudadanía guatemalteca.

"Los beneficios fiscales son la expresión cifrada de la disminución de los ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá en un ejercicio como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social".³

La importancia del tributo como recurso público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos de la población por tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del gasto social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes.

"Los beneficios fiscales son la expresión cifrada de las disminuciones en los ingresos públicos del tesoro debidas a las exenciones, bonificaciones, desgravaciones e incentivos fiscales con que a través de las disposiciones del ordenamiento tributario se trata de beneficiar a distintos grupos de contribuyentes".⁴ De acuerdo al ejercicio del principio de legalidad las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por

² *Ibid.* Pág. 33.

³ Pérez, José Antonio. *Beneficios fiscales*. Pág. 40.

⁴ González López, Leopoldo. *El sector público y el sector presupuestario*. Pág. 20.

el Estado. "Es un bien que se hace o se recibe".⁵ Se podría mencionar de acuerdo a la doctrina que solo se cumple el principio de legalidad si los particulares conocen de antemano las normas tributarias, pero este conocimiento no afecta la irretroactividad de la ley tributaria. Los beneficios fiscales "Son la estimación cuantitativa de la disminución que se producirá en los ingresos tributarios como consecuencia del establecimiento de determinadas medidas fiscales con las que se persiguen objetivos concretos de carácter económico y social."⁶

Si el contribuyente no cuenta con capacidad contributiva difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aun cuando se haya cumplido el hecho generador. La misión neutralizante consiste en destruir la consecuencia de la realización del hecho imponible.

Entre las clases de exenciones, se encuentran las siguientes:

- a) Exenciones subjetivas: consisten en aquellas en las cuales la circunstancia neutralizante consiste en un hecho o situación referente a la persona del destinatario legal del tributo, por lo que lo identifica de forma plena y se considera un beneficio para el sujeto en particular.
- b) Exenciones objetivas: son aquellas en las cuales la circunstancia neutralizante se encuentra de forma directa relacionada con los bienes que son constitutivos de la materia imponible, sin que exista influencia alguna de la persona destinataria legal

⁵ <https://dle.rae.es/beneficio=form>.(Consultado: 2 de junio 2017).

⁶ Gonzalo López. Op. Cit. Pág. 20.

del tributo o sea del sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria. Estas no toman en consideración al sujeto en particular, pero si a los bienes que son propiedad de un sujeto no determinado.

- c) Beneficios tributarios: los mismos configuran un beneficio tributario, cuando entre el hecho hipotético imponible y la consecuencia jurídica de pagar el tributo se separan de forma parcial o totalmente. Se les conoce como franquicias o desgravaciones tributarias, existiendo para el efecto tres tipos de beneficios tributarios:
- Neutralización cuantitativa parcial cuando el sujeto pasivo paga el tributo, pero en menor cantidad al tipo impositivo determinado en la ley.
 - Neutralización temporal parcial, la cual consiste en que no se disminuye el monto del tributo, pero se dispensa del pago por un período de tiempo.
 - Los montos que el Estado entrega a los particulares en casos excepcionales por motivaciones de incentivo fiscal, como los subsidios.

Dentro del campo jurídico, las fuentes del derecho tributario consisten en normas de creación o generadoras o bien son el origen de otra norma; y es importante diferencias los tipos de beneficios tributarios que se obtienen. Los elementos de los beneficios fiscales se resumen de la siguiente forma:

- a) Son figuras fiscales y no pueden acogerse a las mismas generalidades de

los contribuyentes puesto que implican una reducción de la base imponible o de la cuota de determinados sujetos pasivos beneficiados.

- b) Consisten en desviaciones de la estructura normal de un impuesto, insertadas de forma directa en la norma reguladora y por ende sometidas al principio de legalidad.
- d) Persiguen objetivos de política fiscal y el instrumento alternativo para el logro de los mismos es una subvención directa.

Su carácter es coyuntural.

La relación jurídica tributaria consiste en uno de los elementos de mayor importancia de los tributos, debido a ser el vínculo que une al particular con el Estado guatemalteco, consistente en una obligación de dar y coloca al contribuyente como un deudor tributario, siendo su análisis de vital importancia en el derecho tributario.

Es importante señalar la definición legal de la relación jurídica tributaria que se encuentra regulada en el Artículo 14 del Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala: "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.

También ciertos beneficios fiscales transitorios estos no tienen que subestimarse los efectos de la incertidumbre que resulta de la extemadabilidad tributaria de Guatemala.

Dicha debilidad puede dar lugar a que una ley de incentivos sea insostenible, y que los agentes económicos no consideren como duraderos los incentivos que se les ofrecen, con lo cual su impacto, sería completamente nulo y eventualmente hasta negativo. Los gastos tributarios son los que generan menos ingresos tributarios.

Ello contrasta con el pasado cuando los denominados motores de la economía, como lo son el banano, algodón, café y caña de azúcar si pagaban los impuestos. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

En el trabajo de investigación se pretende determinar la necesidad de la implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta.

Los beneficios fiscales se conciben como reducciones de las obligaciones tributarias que aparecen de disposiciones legales como las deducciones, créditos, tasas preferenciales, exclusiones y exoneraciones.

La única diferencia con los subsidios directamente entregados por el Estado consiste en que los gastos tributarios no aparecen en el presupuesto nacional y no necesitan que



primero se paguen los impuestos y posteriormente se devuelvan como subsidios. importante señalar que, dentro del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, desarrolla el principio de generalidad en materia tributaria, en el primer párrafo del Artículo 1, que establece: Carácter y campo de aplicación. "Las normas de este Código son de derecho público y regirán, las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

Se puede mencionar que dentro de dicha legislación la relación que tienen la recaudación de tributos tanto aduaneros como municipales se dirigen a través del Código Tributario entendiéndolo como la posibilidad de ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, sin que tenga relevancia la cantidad de dinero que se posea. Siendo conveniente uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias, como punto esencial para la recaudación de forma equitativa, efectiva y verificable para el estado.

1.2. Trabajadores en relación de dependencia que devengan salario mínimo

De acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala, el derecho al trabajo es un derecho fundamental de todas las personas que debe ser garantizado por el Estado. Adicionalmente, la Constitución Política consagra el derecho de

asociación sindical, que ampara tanto a los trabajadores como a los empleadores

Estas disposiciones concuerdan con los tratados internacionales de los que Colombia es parte, tales como la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

“La idea de salario es un punto fundamental del Derecho del Trabajo, integra, en la relación laboral, el objeto indirecto y constituye social y económicamente, el fin directo que quiere alcanzar el trabajador a cambio de aplicar su fuerza de trabajo. Desde el punto de vista jurídico, el sueldo o salario recibe una denominación genérica actual de remuneración, cuyo destinatario, es el trabajador, motiva en la ejecución del servicio prestado entendiéndose como objeto indirecto de la obligación en una relación sinalagmática.”⁷

Esto quiere decir que la prestación de la fuerza de trabajo apareja la remuneración como aspecto definitorio de la relación laboral, sin remuneración no existe contrato de trabajo, y por ello es así en la medida en que siendo la primera obligación del trabajador prestar su energía en la realización de obras y servicios, su primer derecho es la remuneración como esencial obligación patronal. Las personas en relación de dependencia es decir con todos los trabajadores que, según el Código de Trabajo, regula todas las relaciones entre trabajadores y patronos, que devengan salario mínimo el cual es normado cada año por el Organismo Ejecutivo.

⁷ Dick, Marco. *Tratado de derecho de trabajo*. Pág. 90.



Si bien es cierto dentro de la legislación guatemalteca los beneficios de los trabajadores en relación de dependencia antes de entrar en vigencia el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria los beneficios de los trabajadores en relación de dependencia el Decreto número 26-92 del Congreso de la República De Guatemala, en el Artículo 37 regulaba que se podrían comprobar hasta Q. 36,000.00 en concepto de deducciones no teniendo limitante pudiendo presentar todo gasto y tendrían derecho a un crédito al Impuesto Sobre la Renta -ISR-, por el Impuesto al Valor Agregado -IVA- pagado, durante el período de liquidación anual, hasta por un monto equivalente al impuesto antes mencionado aplicado a su renta neta, que constituye de los ingresos por servicios personales en relación de dependencia.

1.3. Salario mínimo anual

Si el crédito a liquidar anualmente, supera el Impuesto sobre la Renta -ISR- a pagar, este excedente generaba derecho a devolución, este crédito se comprobará mediante presentación de la planilla al Impuesto al Valor Agregado -IVA-, en el que contuviera el detalle de facturas, que estarán sujetos a verificación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, los contribuyentes estaban obligados a conservar en su poder los originales de las facturas que sirvieron de base para determinar el crédito por Impuesto al Valor Agregado, por los periodos no prescritos.

Dicho trabajo de investigación es el de realizar un análisis para evidenciar la necesidad que existe de la implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor



Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta, al enfocar este beneficio a los trabajadores que devengan salario mínimo que es una mayoría considerable de la población, así como lo es para la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-, el Estado y la población en general, ya que a mayor recaudación, el beneficio en los servicios esenciales de la población son más accesible como salud, educación y seguridad a su vez dichos servicios puedan llevarse a más lugares del país y fomentar el desarrollo económico e institucional de Guatemala.

1.4. Regulación del salario mínimo anual

El Artículo 103 del Código de Trabajo de Guatemala, ordena que: "Todo trabajador tiene derecho a devengar un salario mínimo que cubra sus necesidades normales de orden material, moral y cultural y que le permita satisfacer sus deberes como jefe de familia. Dicho salario se debe fijar periódicamente conforme se determina en este capítulo, y atendiendo a las modalidades de cada trabajo, a las particulares condiciones de cada región y a las posibilidades patronales en cada actividad intelectual, industrial, comercial, ganadera o agrícola.

Esa fijación debe también tomar en cuenta si los salarios se pagan por unidad de tiempo, por unidad de obra o por participación en las utilidades, ventas o cobros

que haga el patrono y ha de hacerse adoptando las medidas necesarias para que no salgan perjudicados los trabajadores que ganan por pieza, tarea, precio alzado o destajo. Se puede mencionar que el salario mínimo es la remuneración



mínima que puede ser establecida por las partes a la relación de empleo, suficiente para cubrir con las necesidades materiales, morales y culturales normales de un trabajador y permitirle a la persona a realizar sus tareas como jefe de familia.

El establecimiento periódico (y la revisión) del salario mínimo, de acuerdo con la ley, es el derecho social mínimo entre otros que constituyen la base de la legislación laboral.

1.5. Salario mínimo anual para el año 2017

Se pretende enfocar la investigación a las personas en relación de dependencia que devengan salario mínimo fijado para el año 2017, el cual fue Q2,893.21 según Acuerdo Gubernativo 288-2016, Ministerio de Trabajo y Previsión Social, Superintendencia de Administración Tributaria -SAT, personas que habitan en el territorio nacional de la República de Guatemala, la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, Impuesto Sobre la Renta -ISR-, que son la mayoría de los trabajadores con quienes la base fiscal se incrementaría.



CAPÍTULO II

2. Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta es el más antiguo de que se tiene en la historia de Europa y que se le llamaba *Income Tax*. Este era el medio necesario contra la Revolución Francesa y las presiones imperialistas de Napoleón Bonaparte. Puesto que su recaudación consistía en que los contribuyentes debían declarar el 10% de sus rentas totales.

2.1. Antecedente

"El impuesto Sobre la Renta nace en Inglaterra. Ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Posteriormente fue derogado. El sucesor de Pitt, Addington, lo volvió a establecer en 1803 cuando se inició nuevamente la guerra. Los ministros Peel y Asquith lo continuaron sosteniendo a pesar de los ataques del Parlamento, pues varios representantes afirmaban que debería desaparecer, ya que era un impuesto de guerra y que terminada ésta, aquél también debía terminar"⁶.

Esto instituye los fundamentos de normas financieras y tributarias. Además, también se encarga de afirmar la existencia de los principios generales de la tributación como lo son

⁶ García Vizcaino, Catalina. *Impuesto sobre la renta*. Pág. 97.

el principio de equidad, de igualdad y de justicia tributaria, de retroactividad, de no confiscación, que son la base del sistema financiero. "La estructura del *"roperty and income tax"* era la de ser proporcional. Siendo ministro Lloyd George, cambió la esencia del impuesto, volviéndose la tasa progresiva, por lo que la tormenta periodística y parlamentaria arreció. Ante la petición pública de que no sólo era indebida dicha tasa, sino que todo el impuesto debía desaparecer, Lloyd Gerorge, magistralmente contestó en el parlamento: Por qué tratar el impuesto como una reserva, como una cosa de naturaleza temporal, mientras que los otros impuestos no eran a su turno, impuestos temporales, tales como los que pasan sobre la alimentación del pueblo"⁹.

El interés social prevalece sobre el interés particular, porque los derechos inherentes a la persona humana. Los derechos y garantías que otorga dicha estructura no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.

"En Francia se dio la reforma fiscal a raíz de la Revolución de 1848 y durante cuarenta años se lucha hasta que triunfa en 1887. El proyecto de Poincaré es discutido en el parlamento Francés, y es aprobado definitivamente, entrando en vigor desde 1895 una forma específica del Impuesto Sobre la Renta. No obstante, el actual impuesto francés que lleva ese nombre se estableció el 15 de julio de 1914 puesto que la política fiscal de ese país hasta la mencionada fecha se orientaba hacia los impuestos indirectos. Las fuentes impositivas principales eran la propiedad raíz con mejoras o sin ellas; sobre el comercio, de modo particular sobre patentes y licencias; sobre la actividad profesional;

⁹ Fraga, Gabino. *Derecho administrativo*. 19.



sobre bienes muebles y el anacrónico impuesto sobre puertas y ventanas¹⁰. Fue así como al proponerse el Impuesto Sobre la Renta se levantó una ola de protestas.

En el último tercio del siglo pasado varias provincias de Alemania habían llevado reformas fiscales que crearon una pluralidad de impuestos sobre la renta alcanzando un alto grado de perfección impositiva. En efecto hacía los años de 1891 y 1893 Prusia, Baviera, Badén y otras regiones implementaron el impuesto con características superiores a las de todos los países europeos, inclusive a la misma Inglaterra que había sido cuna del impuesto que se estudia. Dejando a un lado el continente europeo se traslada al nuevo continente y se interesa en los Estados Unidos de Norteamérica, ya que en este país el Impuesto Sobre la Renta también ha librado fuerte batalla para imponerse.

La historia política-social de aquel país está íntimamente ligada con la historia de los impuestos. De acuerdo con el régimen constitucional de Norteamérica, desde el punto de vista fiscal, existen impuestos que establecen los Estados e impuestos de la exclusiva competencia de la Federación, entre los cuales existe el Impuesto Sobre la Renta. En efecto, desde la iniciación de la lucha de la independencia hasta la guerra de secesión, el gobierno norteamericano se sostuvo en gran parte por los impuestos que se recaudaban sobre el comercio exterior.

Según los historiadores quizá la verdadera importancia del Impuesto Sobre la Renta se haya aquilatado en los Estados Unidos más en tiempos de guerra que en tiempos de

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. Pág. 45.

paz. Algunos autores han escrito sobre si el Impuesto Sobre la Renta es directo indirecto. Puesto que, si el impuesto era indirecto, debía repartirse entre los Estados de acuerdo con su población trayendo en consecuencia una desigualdad entre los individuos. Y si el impuesto era directo, entonces la cláusula constitucional de la uniformidad se violaba, ya que esta no admitía la progresividad. Fue así como la Suprema Corte de Justicia de la Unión Norteamericana, posteriormente establecida que la uniformidad se refería exclusivamente al fenómeno geográfico, porque el problema se circunscribía a precisar lo que debía entenderse por impuesto directo.

Es de advertirse que, en Guatemala, como ya se señaló más adelante, desde el 27 de mayo de 1938 se emitió el Decreto Gubernativo 2099, aprobado oportunamente por la Asamblea Nacional, mediante el Decreto Legislativo 2373, creando una imposición sobre la renta, pero esta se efectuó en forma parcial, gravando únicamente las utilidades líquidas de las empresas lucrativas.

Ese fue el motivo por el cual han colocado, a El Salvador, Costa Rica y Honduras antes que, a Guatemala y Nicaragua, como países que establecieron el impuesto sobre la totalidad de la renta, puesto que en aquellos países se hace en forma genérica y no específica como se realizó en Guatemala. Como se estableció anteriormente, fue en El Salvador, en donde en 1915 durante el Gobierno del presidente Carlos Menéndez, se estableció el Impuesto Sobre la Renta por primera vez y por ende en Centroamérica. Seguidamente Costa Rica es el segundo país centroamericano que en noviembre de 1931 durante el gobierno de don Cleto González Víquez se implementó el sistema tributario directo y que por ende gravó las rentas.



Y en tercer lugar Honduras por medio de la Ley número 6 del 10 de noviembre de 1949. El Decreto Gubernativo 2099, que lleva por título Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas fue aprobado mediante el Decreto legislativo 2373. Y como puede deducirse de su título, únicamente gravitaba las utilidades de las empresas lucrativas, siendo por lo tanto el sujeto pasivo persona física o jurídica de las empresas lucrativas, y que su margen de imposición era que principiara con un capital en giro de 5,000.00 quetzales y con una ganancia anual de 1,000.00 quetzales, por lo que había muchas empresas que quedaban fuera del margen de la ley impositiva.

El 30 de noviembre de 1944 la junta de gobierno que presidía en esa época mediante el Decreto número 26, reformó el Decreto número 2099 introduciendo modificación en la tarifa. Sin embargo, esta vez ya no iniciaba con el cinco por ciento sino con el seis por ciento y tampoco terminaba con el 12% como la legislación anterior, sino que la tasa máxima era del 50 % para los que tuvieran ganancias que fueran mayores de 500,000.00.

No obstante, esta legislación también fue reformada más tarde por medio del Decreto número 585, del 14 de enero de 1949. Empero, el Decreto número 44 del 22 de diciembre de 1944 ya había hecho un gravamen para los beneficios de capital provenientes de rentas mobiliarias e inmobiliarias representadas por intereses, dividendos, arrendamientos, participaciones y cualquier otro percibido en forma eventual, con tarifas del uno por ciento hasta el seis por ciento, sin que pasaran de 10,000.00, y en caso de ser así se le aplicaría el Decreto número 2099. "El trabajo preparado por el licenciado Viteri, con el dictamen de las Comisiones Unidas Hacienda y Economía, ya terminado, y debidamente discutido y depurado, con fecha 22 de agosto del 1961 sufrió la primera



lectura en el pleno, posteriormente el 23 de agosto y 21 de septiembre, la segunda y tercera, respectivamente.

En el ínterin, el Ejecutivo retiró dicha iniciativa de ley con anuencia del Pleno, indicando que había necesidad de reestudiarlo, aunque más tarde fue devuelto sin recibir modificación alguna. Así fue como el licenciado Viteri no pudo ver terminada su labor, antes de terminar su período parlamentario. A la salida de este laborioso congresista, en abril de 1962 el proyecto de ley estaba en un suspenso. El presidente Idígoras tenía gran interés en que aquella ley saliera aprobada, puesto que era público el compromiso adquirido por los gobiernos americanos que carecieran de ella, de acelerar leyes de imposición a los beneficiarios, rentas o ganancias, para poder aspirar a ser candidatos a la ayuda de la alianza, según lo acordado en punta del Este. El general gobernante perdía, con la salida del licenciado Viteri, el mayor impulsor de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Fue así como llegó el momento de aprobar la redacción final del tan trajinado Decreto y en la histórica sesión del 24 de noviembre de 1962 con el número 1559, pasó a ser ley de la República de Guatemala, y que sería una imperiosa norma que principiaría a tener vigencia el primero de julio de 1963. Posteriormente, a la promulgación del Decreto 1559, en aquella época se habló mucho sobre esta ley, argumentando siempre sobre las injusticias, puesto que al régimen depuesto se le achaca lo malo que pueda tener el Impuesto Sobre la Renta y que se pretendía sostener que lo que podía hacer de beneficioso en una ley, como la que se promulgó en 1962 es únicamente atribuible a los nuevos usufructuarios del mando de la Estado.



El uno de julio de 1993 entró en vigencia el Decreto 1559, luego de haber sido promulgado el 24 de noviembre de 1962. Sin embargo, a pesar de su escasa vigencia, el Jefe de Gobierno de la República emitió un Decreto-Ley número 229, que entró en vigencia el 24 de junio de 1964 un día después de su publicación y que por lo tanto derogaría totalmente el Decreto número 1559.”¹¹

No obstante, a pesar de ser un decreto ley que en sus considerandos argumentaba un régimen tributario más justo, en realidad fue casi una copia del Decreto 1559, puesto que los cambios en ocasiones se hacían casi insignificantes.

“También quedan afectos al impuesto, los ingresos obtenidos en la República por comunidades de bienes, por patrimonios hereditarios indivisos y los provenientes de bienes, en fideicomisos o administrados por encargo de su confianza, aun cuando sus bienes estén destinados a personas que no han nacido.”¹²

En consecuencia, esta última declaración de personas que no han nacido, es innecesaria puesto que está prevista en la ley, por lo que debió haberse redactado o los que pueden tener parte o interés. Resulta entonces, que como todo nuevo decreto tiene ventajas por una parte y desventajas por otra parte, no es extraño si tiene algún supuesto que benefician o perjudican a determinados sectores. Y que, como ya se estableció antes, se publicó el 23 de junio de 1964 y entró en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, según lo estableció el Artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto-Ley 229.

¹¹ Viteri Lombana, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 1986.

¹² Berlin, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Pág. 65.

2.2. Naturaleza

Estos son aplicables los caracteres de ser un tributo ordinario de derecho público, y que dentro de estos presenta una naturaleza directa y personal. El primero de los caracteres anotados es por ser producto de la ley emanada del Organismo Legislativo, en cumplimiento del principio de legalidad que establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y además que tiene como sujeto activo y pasivo en primer lugar al mismo Estado y en segundo lugar a los contribuyentes (personas individuales o jurídicas), según lo establece el Artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como complemento al Artículo citado anteriormente; ahora solo se debe preocupar el estudio específico de la naturaleza directa, por una parte, y personal por la otra parte, sin embargo, se tratara de dar una explicación más sencilla y clara.

Personal en cuanto no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, puesto que solo la contempla en su particular situación contributiva.

Directo en cuanto se hace sumamente difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga impositiva a otra persona, a la que la administración tributaria le denomina contribuyente, por lo que él es quien debe pagar el impuesto además, se considera que el Impuesto Sobre la Renta descansa en el principio de la capacidad de pago del contribuyente.

La capacidad de pago del impuesto se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y se mide por medio del ingreso



percibido en dinero, en crédito, en valores, en derecho, en especie o en cualesquiera otras formas, siempre que se pueda medir objetivamente, en términos monetarios, durante el período o año imponible, y que por supuesto se estudiará más adelante y que actualmente es del uno de enero al 31 de diciembre de un mismo año.

2.3. Caracteres

Por su naturaleza personal y directa del Impuesto Sobre la Renta, sus caracteres más específicos y señalados y que ayudan a su configuración, son los siguientes:

a) Es un gravamen sobre la renta total

Contrario a lo que sucede en el sistema de imposición real, en el Impuesto Sobre la Renta no se grava separada e independientemente cada gasto, sino que se sujeta a la renta total; ya no se habla de rentas en plural sino de rentas en singular. Este carácter es consecuencia obligada del elemento subjetivo que predomina en este tipo de impuestos, ya que a cada contribuyente se le considera en sus condiciones particulares y a su personalidad económica en conjunto, sin entrar a distinciones que puedan afectar esta unidad.

Para la aplicación de esta ley el patrimonio de un contribuyente se considera indivisible. Según el Artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República establece que: "las personas individuales que tengan más de una fuente generadora de renta, pagarán el impuesto conforme lo establece el Artículo



de esta ley, por los ingresos provenientes de su trabajo en relación de dependencia. Por sus ingresos, determinarán su renta y aplicarán la tarifa que les corresponda según el régimen que les sea aplicable conforme a los Artículos 44, 44 "A" y 72 de esta ley." Siendo la fuente generadora de la renta como todas aquellas que se derivan de bienes, servicios, activos, derechos, y cualquier otro tipo de actividad en el territorio guatemalteco, aun cuando dicha renta se devengue o se perciba en el exterior, hubiere el contribuyente por los ingresos provenientes de su trabajo en relación de dependencia.

b) Es un gravamen progresivo

Si es un impuesto que mira la capacidad económica de las personas, su incidencia ha de hacerse en cuotas progresivas, porque no todas ellas tienen o presentan la misma aptitud física. De esta manera se observa el postulado de la justicia distributiva.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República en el Artículo 43 establece que: "Las personas individuales que se desempeñan en relación de dependencia. Las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deben calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la siguiente escala progresiva de tarifas: intervalos de renta imponible impuesto a pagar: De más de a importe fijo Más Sobre el excedente de renta imponible de Q. 0.00 Q. 65,000.00 Q. 0.00 15% Q. 0.00 Q. 65,000.00 Q. 180,000.00 Q. 9,750.00 20% Q. 65,000.00 Q. 180,000.00 Q. 295,000.00 Q. 32,750.00 25% Q. 180,000.00 Q. 295,000.00 e n adelante Q. 61,500.00 31% Q. 295,000.00.



El impuesto a pagar se determinará sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente al excedente de renta imponible de cada intervalo, según la escala anterior.

Para dichos contribuyentes el período de liquidación definitiva del impuesto es anual, principiando el uno de enero y terminando el treinta y uno de diciembre de cada año. En el caso de períodos de actividades menores de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa que corresponda según la escala anterior, para determinar el impuesto anual.

Este impuesto se dividirá proporcionalmente entre el tiempo de duración del período menor al año y el resultado constituirá el impuesto a pagar, que no será mayor del treinta y uno por ciento (31%) de la renta imponible." Esto quiere decir que todas las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deben calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo a los porcentajes antes mencionados.

c) Existe exención de las rentas mínimas

Quizá sea este carácter el que más subraya la naturaleza personal del Impuesto Sobre la Renta. En el sistema de imposición real se hace recaer el gravamen sobre los ingresos o valores, sin importar las circunstancias de su titular; luego no se plantea el problema de la capacidad de pago, por lo que se incluyen objetos que no teniendo gran significación económica producen una renta con la que apenas puede su poseedor satisfacer sus necesidades vitales.

En cambio, el Impuesto Sobre la Renta es representativo del sistema personal de la distribución impositiva, surge la persona individual y concreta del contribuyente. En consecuencia, únicamente cuando la persona reciba rentas superiores a las que consume en sus necesidades más inmediatas, se vuelve contribuyente. El Artículo 37 segundo párrafo, inciso a) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República establece que: "Renta neta de personas individuales e n relación de dependencia.

Constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones, incluida la creada por el Decreto Número 78-89 del Congreso de la República, y otras remuneraciones similares.

La renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta net a menos las siguientes deducciones: a) La suma única de treinta y seis mil quetzales (Q. 36,000.00) en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna." Se puede decir de acuerdo al Artículo 37 inciso a) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República, la renta neta es constitutivo de todos los ingresos de las personas e n relación de dependencia, al deducirle la suma en concepto de deducciones personales, la suma única de deducciones personales establecidas en la ley, sin necesidad de comprobación alguna, logrando como resultado la base del cálculo del impuesto a pagar, entiéndase la renta imponible.



d) Es discriminatorio de las rentas parciales

No obstante, que el Impuesto Sobre la Renta, como se ha escrito, considera los gastos en su conjunto, a la vez establece discriminación de acuerdo con las fuentes parciales de las que proceden dichos gastos, en virtud de que no presenta la misma capacidad contributiva una persona que otra, aunque reciban una misma cantidad de renta, si realizan actividades diferentes. Con un poco de premura, después de lo escrito, se puede hacer a la Ley del Impuesto Sobre la Renta una crítica de fondo, y es que esta no se encuentra informada por este carácter discriminatorio, por cuanto estima de la misma manera y surte las rentas pagadas del trabajo con las fuentes del capital.

Económicamente las rentas que provienen del trabajo son menos estables que las de capital, ya que aquellas están sujetas a la suerte de quienes las reciben, los cuales pueden dejarlas de percibir las por enfermedad, invalidez, cesantía y la misma muerte, por lo que sus beneficiarios deben poseer saldos o ahorros para afrontar tales riesgos profesionales; por otra parte, los que reciben rentas de capital poseen, además de este, su capacidad de trabajo, que devienen obligados socialmente a prestar.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 37, establece algunas deducciones como por ejemplo: la del inciso c) consistente en el monto de las pensiones alimenticias fijadas por los tribunales de familia y mientras sus efectos se mantengan; y las del inciso e) sobre los gastos médicos pagados en Guatemala por el sujeto de gravamen, así como los pagados en beneficio de su cónyuge o conviviente o de hijos menores de edad o discapacitados.

En relación al Artículo 38 que establece que los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el Artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas. Esto quiere decir que dentro de este artículo los contribuyentes se rigen por un determinado régimen, obteniendo de esta manera beneficios como trabajadores.

2.4. Elementos

Todos los elementos del Impuesto Sobre la Renta son de mucha importancia, y por tal razón se describen uno a uno:

a) Sujeto activo

En el derecho común cualquier persona con capacidad legal para contratar puede asumir los papeles de acreedor y deudor, en materia de derecho público y más concretamente de derecho fiscal, solamente el Estado puede convertirse en el titular del derecho de crédito, esto es por imperativo legal, en otras palabras, solo el Estado puede imponer gravámenes a su favor en cumplimiento de su misma ley, apareciendo entonces la significación más o menos exacta de sujeto activo y sujeto pasivo.

"En la relación jurídica tributaria sólo el Estado puede ser el sujeto activo, el acreedor, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación".¹³ Puede concebirse

¹³ Pugliese, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. Pág. 38.



como una relación de hecho, contemplada por el ordenamiento jurídico, es decir una relación fáctica se convierte en jurídica en la medida en que ese ordenamiento a través de sus normas le asigna cierta relevancia.

b) Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona natural o jurídica que legalmente está obligada para con la administración tributaria y por ende de cumplir con pagar el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios. Es la persona capaz con arreglo al derecho fiscal para soportar el gravamen. En lo sumo, es el contribuyente de derecho.

"El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal".¹⁴

Al analizar las clases de impuestos directo e indirecto, se hizo radicar su diferencia en el concepto de traslación, en virtud de la cual, en los primeros el contribuyente de *jure* o nominal es el que efectivamente soporta el impacto, no así en los segundos que logran ser trasladados por sus titulares hacia otras economías más débiles.

Así también, como se sostuvo en este capítulo sobre que, el Impuesto Sobre la Renta es de carácter directo y personal, no cabe o resulta inoperante la referida diferenciación, toda vez que, de todos los tributos, es el más difícil de ser

¹⁴ Lobato, Raúl. **Administración tributaria**. Pág. 65.



transferido en cuanto que la persona aparece individualizada no sólo en lo relativo a su personalidad, sino también en lo que concierne a los rendimientos de su patrimonio.

El Artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que: "Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

Para los efectos de esta ley, los entes, patrimonios o bienes que se refieren a continuación, se consideran como sujetos del Impuesto Sobre la Renta: los fideicomisos, los contratos en participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

Todas las personas individuales que cumplan la mayoría de edad (18 años), al obtener su documento de identificación personal deberán inscribirse en el Registro Tributario Unificado para que la Administración Tributaria les asigne Número de Identificación Tributaria (NIT), aun cuando en esa fecha no estén afectas al pago de uno o más impuestos vigentes.



Si bien es cierto todos y cada uno de los contribuyentes deben pagar sus impuestos, realizarlo de manera eficiente y sin previos cobros; utilizando de esa manera dichos tributos para el financiamiento como beneficios para los mismos ciudadanos.

La clasificación general sobre la responsabilidad del sujeto pasivo en el derecho fiscal, se puede clasificar de conformidad con el Código Tributario en relación al Impuesto sobre la Renta:

a) Sujetos pasivos sobre deuda propia, con responsabilidad directa:

- Titular de la renta.
- Transmisión por sucesión. Únicamente para el administrador o albacea del mortual herederos o legatarios.

Estas responsabilidades las que se encuentran reguladas en los Artículos 21 y 24 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República.

b) Sujeto pasivo en parte por deuda propia y parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria:

- Socio o partícipe en sociedades, asociaciones y negocios en participación.
- Copropietarios. Asimismo, esta responsabilidad se integra conforme el Artículo 20 numeral 5 reformado por el Artículo 4 del Decreto 58-96 del Congreso de la República

- República de Guatemala y por el Artículo 22 numeral 3 ambos del Código Tributario de Guatemala. Entonces se puede decir que el copropietario es responsable de dichas obligaciones, que deberán ser cumplidas como lo establece la ley guatemalteca.

2.5. El objeto del impuesto

Para establecer el objeto del impuesto se estudiará desde el punto de vista objetivo, con el aspecto o situación particular de la vida real que la ley ha tomado como punto de referencia, es decir, la renta, y el otro elemento de naturaleza subjetiva, es el que opera mediante la vinculación entre los sujetos que realizan el hecho, al que se le llamara contribuyente, y la renta, es decir, que el contribuyente se coloca en la situación preceptuada por la ley.

En el párrafo anterior se desarrolla el aspecto de naturaleza subjetiva, bajo el título sujetos del Impuesto Sobre la Renta. En la investigación corresponde por el orden que se ha impuesto, el análisis del elemento objetivo material, es decir, el objeto del Impuesto Sobre la Renta. Se observa que el nombre con que se bautiza a los diferentes tributos, se toma generalmente de este elemento objetivo, por ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta porque su objeto es la renta, y sirve para integrar la renta imponible, y en función del cual se establece el gravamen. Es más, el nombre de impuesto, tomando de este elemento material, delimita al mismo tiempo el alcance de aplicación de la ley.

En este orden de ideas, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República en el Artículo 1 regula que: "Se establece un impuesto, sobre

la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.” Lo estipulado dentro del Artículo 1 del Decreto anteriormente mencionado quiere decir que todo ciudadano guatemalteco debe la obligación de cancelar dicho impuesto a la que están obligados.

2.6. Renta objetivamente

Es el conjunto de productos o utilidades efectivos y expresados en moneda, obtenidos de un capital o fuente de riqueza que pertenece inamovible e independientemente y diferenciado de aquellas.

En ese sentido se llama renta de capital al interés; renta de trabajo al salario o retribución; renta de empresa, al beneficio industrial; renta territorial, en sus dos acepciones de urbana, rustica, a los productos de la propiedad inmobiliaria. Subjetivamente, "renta es el conjunto de utilidades que afluyen a un patrimonio durante un período de tiempo determinado, generalmente un año, y cuya continuidad de afluencia en períodos análogos y sucesivos es razonablemente admisible. Todo ingreso efectivo, susceptible de valoración en moneda, percibido permanentemente o accidentalmente, que, sin compensación económica de ninguna especie, obtiene un sujeto tributante el cual es originado de una fuente que puede ser subjetiva, objetiva o mixta".¹⁵

¹⁵ Díaz, Vasconcelos. **Renta**. Pág. 54.

Son los ingresos netos del sector público menos las operaciones virtuales compensadas, y representan la captación real de recursos por parte de las entidades del sector público. Se obtiene restando a los ingresos brutos el financiamiento que se realiza.

2.7. Clases de renta

De acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República existen varias clases de rentas y a continuación se detallan una por una:

a) Renta bruta

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República en el Artículo 8 establece que: Principios generales. "Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición ." El Artículo no hace una diferencia entre renta neta y renta bruta, sin embargo, con lo regulado en el Artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si se establece la renta neta, en virtud de que es el equivalente de a su renta imponible, es decir que la renta neta está sujeta a las deducciones personales del contribuyente y que a la vez constituye la renta imponible, a la cual se le aplica la escala progresiva de la tarifa que establece el Artículo 43 de la misma ley.

b) Renta neta

De acuerdo al Artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, preceptúa que: Renta neta de personas individuales en relación de dependencia. "Constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones, incluida la creada por el Decreto Número 78-89 del Congreso de la República, y otras remuneraciones similares." Al analizar el Artículo anterior en efecto la crítica es en que en ningún momento la ley reguló a las personas individuales o jurídicas, que obtienen ingresos por la inversión de capitales, dejando así bien claro, que solo existe renta neta para las personas individuales que obtienen su renta, producto de su fuerza de trabajo.

c) Renta imponible

Según el Artículo 37 "B" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República regula que: "Constituye renta imponible la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas, salvo los regímenes específicos que la presente ley establece. Sin embargo, el mismo artículo en su segundo párrafo establece que: la renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las deducciones.

De lo anterior se puede analizar que el primer supuesto la ley hace referencia a las personas individuales o jurídicas, que obtienen su renta producto de la inversión de su



capital, puesto que sus diferentes deducciones van encaminadas a los costos y gastos necesarios para conservar la fuente productora de las rentas gravadas, y en su caso a sumar los gasto que no sean deducibles y por último restar las rentas que estén exentas conforme la misma ley u otras leyes relacionadas a su misma materia. Y el segundo supuesto es para aquellas personas individuales que obtienen sus ingresos por la prestación de sus servicios personales en relación de dependencia.

CAPÍTULO III

3. Reforma del Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria, base imponible y tipo impositivo a personas individuales en relación de dependencia

Para iniciar este capítulo se debe explicar brevemente que es una actualización tributaria, definiendo la siguiente como el orden tributario o contable, cuando se habla de actualización se refiere a una autorización generalmente administrativa, que permite mediante una habilitación normativa, actualizar o poner al día los valores de los bienes contabilizados.

Esto acerca el valor contable al valor real de los bienes, y su fin no es otro que combatir la inflación. Es lo que se denomina también frecuentemente como una actualización de balances. Desde el punto de vista estrictamente fiscal estas revalorizaciones contables voluntarias daban lugar en su momento a un incremento de patrimonio, lo que se denominaba incremento de patrimonio por anotación contable que era plenamente tributable desde el punto de vista fiscal.

Si se llevan a cabo revalorizaciones no amparadas en una ley, la norma fiscal establece que no se integrarán en la base imponible, es decir no tributarán fiscalmente. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará, a efectos fiscales y en ningún caso un mayor valor de los elementos revalorizados, tanto a efectos de amortizaciones como de futuras alteraciones patrimoniales. Será preciso efectuar los correspondientes ajustes extracontables, y a efectos fiscales el valor de adquisición del



elemento patrimonial que se tendrá en cuenta será en todo caso, el anterior revalorización. A estos efectos el impuesto sobre sociedades establece que los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

De igual forma el importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

De acuerdo a la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, considera de suma importancia que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria tengan la información y orientación necesaria, a efecto que conozcan sus derechos y obligaciones establecidas en las disposiciones legales con relación al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de los patronos como agentes de retención

del Impuesto Sobre la Renta, generado por rentas del trabajo en relación de dependencia.

La renta imponible es aquella sobre la que se pagará el Impuesto Sobre la Renta, se determina de acuerdo con el régimen de pago adoptado por el contribuyente; si el régimen adoptado es el del cinco por ciento dicha renta se obtiene restando a la renta bruta las rentas exentas obtenidas de conformidad con la ley.

Si el régimen escogido es el del 31%, la renta imponible se obtiene restando a la renta bruta los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas, las rentas exentas y se le suman los costos y gastos no deducibles. Según el Artículo 72 del Decreto número 26-92 establece la base imponible. "La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo. Para los efectos del presente título, se entiende como renta bruta, la suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el período de liquidación anual; y, como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas. Una de las maneras es por medio de la recaudación de impuestos, es decir obligaciones tributarias que son exigidas a los contribuyentes dentro del territorio de Guatemala. Las personas individuales en relación de dependencia, pueden deducir de su renta neta, lo siguiente:

- a. Hasta Q.60,000.00, de los cuales Q.48,000.00 corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y, Q.12,000.00 que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el período de liquidación definitiva anual. Este crédito

se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, que estarán sujetas a verificación por parte de la Administración Tributaria. La planilla deberá presentarse ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año, debiendo el patrono conciliar entre las retenciones efectuadas y la liquidación o declaración definitiva que deberá presentar el trabajador.

- b. Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas. Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento de la renta bruta.
- c. Las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Previsión Militar y Estado instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.
- d. Las primas de seguros de vida cubren riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.



Estas rentas, entre otras, incluyen aquellas que provengan de la producción, venta, comercialización, exportación de bienes en Guatemala; así como por la prestación de servicios dentro del territorio del país incluyendo los honorarios que perciban los profesionales por el ejercicio de su profesión; todo esto, siempre que provengan de personas que se dediquen de manera habitual a estos.

3.1. Modificación a la renta neta hasta el cual puede hacerse deducciones

La renta imponible se obtiene cuando la renta neta se le resta las deducciones, se debe recordar que la realización de diversos supuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de obligaciones para con el Estado de dar, hacer, no hacer y permitir.

Esto quiere decir que al realizar dichas modificaciones y se obtienen deducciones benéficas, coadyuvan de esa manera al pueblo guatemalteco. A estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora, que tiene el derecho a exigir el pago de tributos (Estado o Fisco) y otra que tiene la obligación o deber de pagar los tributos, de hacer, no hacer o permitir determinadas acciones (contribuyente), todas enmarcadas dentro de la ley, se les llama en forma amplia relaciones jurídicas tributarias.

Se pretende enfocar la investigación a las personas en relación de dependencia que devengan salario mínimo fijado para el año 2017, el cual es Q2,893.21 según Acuerdo Gubernativo 288-2016, Ministerio de Trabajo y Previsión Social, Superintendencia de



Administración Tributaria -SAT, personas que habitan en el territorio nacional de la República de Guatemala, la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, e Impuesto Sobre la Renta -ISR-, que son la mayoría de los trabajadores con quienes la base fiscal se incrementaría.

3.2. Modificación de gastos deducibles para la presentación de la planilla del Impuesto al Valor Agregado

Si es cierto el Estado, para desarrollar sus fines y satisfacer las necesidades de la población, debe efectuar gastos los cuales son cubiertos con los ingresos públicos obtenidos por medio de los tributos.

El Estado tiene el poder para regular el sistema de ingresos públicos a través de la creación y promulgación de leyes que establecen quienes deben pagar el tributo y la manera en que deben hacerlo.

Con motivo del ejercicio del poder tributario, se crean un conjunto de derechos y obligaciones, entre las cuales sobresale la obligación tributaria, que consiste específicamente en cumplir con el pago del tributo que el Estado exige al contribuyente.

Cabe señalar que toda obligación tributaria debe estar configurada en la ley, ya que mediante esta ley el legislador describe los motivos de hecho que se deben cumplir para que nazca la obligación tributaria. Deducir se define de la

siguiente manera: "Rebajar, restar, descontar alguna partida de una cantidad."¹⁶ La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que a la renta bruta se le deben deducir (restar, rebajar o descontar según la definición del diccionario), solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas.

La deducción de los costos y gastos se basa en el principio que para producir un ingreso necesariamente se debe incurrir en los mismos en mayor o menor medida puesto que existen actividades generadoras de ingresos en las que no se incurre en mayores costos y otras en las que los costos de venta y los gastos de operación constituyen una erogación de fondos muy importante.

Para que los costos y gastos puedan considerarse deducibles se deben cumplir una serie de requisitos, los cuales se analizarán en el capítulo IV del trabajo de tesis, sin embargo, existe un requisito que se aplica a todo costo o gasto y su falta de cumplimiento ocasiona que no pueda considerarse deducible. Este requisito, reiterado muchas veces en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consiste en que los costos y gastos deben ser destinados a la producción o conservación de la fuente productora de rentas gravadas.

Es necesaria la implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta, al existir un beneficio establecido para los trabajadores en relación de dependencia modificando el monto de Q60,000.00 en Impuesto al Valor Agregado -IVA- que pueden deducir de su renta neta.

¹⁶ Valle Tobar, Miguel A. **Derecho financiero, definición y contenido.** Pág. 66.

3.3. Limite al cual el trabajador puede solicitar la devolución de excedente del impuesto retenido al realizar la liquidación anual

El impuesto se genera cada vez que se obtienen rentas gravadas y su periodo de liquidación definitiva es de un año calendario (de enero a diciembre del mismo año). Hasta el 30 de junio de 2004 el periodo de liquidación definitiva anual podía ser del uno de julio de un año al 30 de junio del año siguiente o del uno de enero al 31 de diciembre del mismo año. Con la última reforma efectuada a la Ley, (Decreto número 18-04 del Congreso de la República de Guatemala), únicamente quedó en vigencia el último de los periodos mencionados.

Dependiendo del régimen de pago adoptado por el contribuyente, el impuesto se paga en forma mensual si el régimen de pago es el del cinco por ciento en forma trimestral si el régimen de pago es del 31%.

En ambos casos el impuesto debe enterarse a las cajas fiscales dentro de los 10 días hábiles siguientes a la conclusión del mes o del trimestre donde se obtuvieron las rentas gravadas. Una de las obligaciones más importantes establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta es lo referente a las retenciones.

El objetivo de las mismas es que todas las personas que obtengan rentas afectas paguen el impuesto correspondiente, el cual se recauda de una manera más efectiva si lo retiene directamente la persona que paga las rentas, quien posteriormente lo debe enterar a las cajas fiscales.



De acuerdo con la ley, el contribuyente debe efectuar retenciones del impuesto cuando realice cualquiera de los siguientes actos:

- a) Emita facturas especiales por cuenta del vendedor en la compra de bienes o adquisición de servicios.

- b) Pagos a personas no domiciliadas en el país.

- c) Pagos a empleados en relación de dependencia.

- d) Pagos por ventas de bienes o servicios adquiridos por parte de personas individuales o jurídicas domiciliadas en el país que hubieren optado por el régimen de retención del cinco por ciento. Es un hecho indudable que en Guatemala no se recauda lo que debería recaudarse de impuestos. Se pueden argumentar diversas razones, entre las cuales se pueden mencionar el continuo crecimiento de la economía informal que no tributa y la propia evasión fiscal por parte de los contribuyentes constituidos formalmente, dada la escasa cultura tributaria de los guatemaltecos.

Aunado a lo anterior, en este medio no existen mecanismos legales idóneos que permitan minimizar el problema de la evasión fiscal y la baja cultura tributaria, situaciones que no son fáciles de combatir dada la limitación de recursos humanos, financieros y tecnológicos de la Superintendencia de Administración Tributaria que no le permite fiscalizar adecuadamente a los contribuyentes, porque constituye una de las razones por las cuales no se logran alcanzar las metas de recaudación.



La solución primaria a este problema obviamente es que los mismos contribuyentes eleven su cultura tributaria y paguen lo que verdaderamente les corresponde, sin embargo, existen algunas medidas que pueden ayudar a minimizar el problema, entre ellas realizar campañas de concientización a la población para que pague adecuadamente sus impuestos, realización de cursos de capacitación dirigidos al pequeño y mediano contribuyente, pues muchas veces no se tributa correctamente por desconocimiento de las leyes.

Uno de los disuasivos más importantes es que la Administración Tributaria con acciones concretas combata fuertemente la evasión y que los evasores de impuestos sean conducidos a los tribunales de justicia, agotados los recursos por la vía administrativa.

Los trabajadores al finalizar su período de liquidación anual, deberán presentar al patrono las constancias de las donaciones realizadas, si fuera el caso, para que el patrono determine el impuesto definitivo.

Si el patrono determina que retuvo de más a sus trabajadores, deberá devolverles las sumas retenidas en exceso e informar a la Administración Tributaria, dentro de los primeros dos meses del año calendario, por los medios que esta disponga. El patrono o pagador descontará dichas devoluciones del total de los montos de retenciones correspondientes a dichos períodos mensuales, hasta cubrir la totalidad de las devoluciones. Si el contrato individual de trabajo concluyera antes de finalizar el período de liquidación de este impuesto, el patrono debe determinar el impuesto definitivo y devolverle las sumas retenidas en exceso o retenerle la cantidad faltante.



CAPÍTULO IV

4. Implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta

Previo a analizar la Ley de Actualización Tributaria, se hace un recordatorio del tratamiento fiscal que contenía el Decreto Número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, en lo que respecta a las personas en relación de dependencia.

En este Decreto, la renta neta consistía en la sumatoria de todos los ingresos que obtenía por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, como salarios, sueldos, comisiones, gastos de representación, la bonificación que contenía el Decreto Número 78-89 y toda remuneración similar.

Para obtener la renta imponible en el Decreto 26-92 era necesario que a la renta neta se le restaran las deducciones de ley que contenía el Artículo 37 de la Ley de Actualización Tributaria, incisos del "a" al "e". Obtenida la renta imponible se le aplicaba la tarifa contenida en el Artículo 43 y con esto se determinaba el impuesto a pagar, pero a este impuesto, el empleado en relación de dependencia tenía el derecho a crédito del impuesto lo que indicaba el Artículo 37 "A" que consistía en la presentación de una planilla del Impuesto al Valor Agregado que contenía una descripción de todos los gastos tanto del empleado como familiares y al total declarado se le aplicaba la tarifa del Impuesto al Valor Agregado que era del 12 por ciento y al resultado se deducía



del impuesto determinado. Por último, al empleado en relación de dependencia se le reintegraba el impuesto retenido durante el ejercicio fiscal correspondiente, de acuerdo al monto declarado en la planilla del Impuesto al Valor Agregado, lo cual era un beneficio para el empleado.

Al quedar derogado el Decreto Número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, y entrar en vigencia el Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria específicamente el Libro I, del Artículo 68 al 82, donde está regulado el impuesto que afectan a las personas que trabajan en relación de dependencia y son todos aquellos que obtienen ingresos mediante la prestación de servicios personales ya sea como trabajador del Estado o de empresas privadas.

El Impuesto Sobre la Renta para el trabajador, se determina según la renta imponible, la que se obtiene al restar de la renta bruta (total de ingresos afectos y no afectos) las deducciones de ley, y el impuesto debe ser pagado por las personas que se desempeñen en relación de dependencia, y que obtengan ingresos superiores a un monto de 48,000.00 quetzales anuales.

Lo anterior se aplica cuando se superar el monto indicado anteriormente, porque la ley indica en el Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria que se permite deducir un monto de 48,000.00 quetzales por concepto de gastos personales sin que se tenga necesidad de comprobarlos por parte del contribuyente. Los 48,000.00 quetzales corresponden al mínimo vital que necesita una persona para poder cubrir sus necesidades básicas durante un año. Se analiza la evidente necesidad que existe de la



implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto Al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta, al enfocar este beneficio a los trabajadores que devengan salario mínimo que es una mayoría considerable de la población, así como lo es para la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, El Estado y la población en general, ya que a mayor recaudación, el beneficio en los servicios esenciales de la población son más accesible como salud, educación y seguridad a su vez dichos servicios puedan llevarse a más lugares del país y fomentar el desarrollo económico e institucional de Guatemala.

Se quiere dar a conocer las inconsistencias que existen al establecer la incidencia que se manifiesta en los trabajadores en relación de dependencia por la no acreditación de la planilla del Impuesto al Valor Agregado al Impuesto Sobre la Renta, considerando la estructura y los lineamientos que determina la Ley De Actualización Tributaria, Libro I, en la categoría de rentas del trabajo.

Determinar la implementación de beneficios fiscales para trabajadores en relación de dependencia que devengan salario mínimo, en planilla del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, acreditable al Impuesto Sobre la Renta -ISR-. El Estado está en la obligación de invertir los recursos obtenidos ya sea contrayendo deuda pública y por el pago de los impuestos que efectúan los ciudadanos para la obtención del bien común.

Estos recursos deben de estar dirigidos para solventar las necesidades de la población, sin discriminación alguna, es decir sin importar su condición económica, ni etnia, siempre



que sea en el territorio nacional. Para esto, el Estado de Guatemala por el poder soberano que posee aprobó e implemento el Impuesto Sobre la Renta en la década de los 60 en el Siglo XX hasta el último cambio efectuado con la aprobación del Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, este se ha caracterizado porque el legislador ha optado para que este impuesto siempre se calcule con un porcentaje variable sobre una serie de determinados rangos de renta imponibles, y cada rango se complementa con montos fijos.

Estos rangos se basan en el principio de que entre más alta es la renta imponible del sujeto pasivo (trabajador en relación de dependencia), ha de contribuir con más recursos para el sostenimiento del Estado.

Entre las reformas que ha sido objeto el Impuesto Sobre la Renta, está la que afecta directamente al trabajador en relación de dependencia, quien a lo largo de existencia de este impuesto se ha visto afectado por disposiciones del legislador en lo referente a gastos que son deducibles para establecer la renta imponible y así poder calcular el impuesto que resulte afecto de acuerdo a una tabla que contiene márgenes y montos complementarios que este afecto empleados afectos.

Al eliminar muchos gastos deducibles como lo era el Impuesto al Valor Agregado pagado por la compra de bienes y servicios y ajustar escala a dos rangos de renta imponible en la Ley de Actualización Tributaria, el Estado pretende aumentar la recaudación fiscal por el concepto de rentas al trabajo. Pero uno de los beneficios que obtenía tanto el trabajador en relación de dependencia era que el Impuesto al Valor Agregado pagado



por toda adquisición de bienes y servicios, lo deducía del monto total del Impuesto Sobre la Renta que resultare afecto.

Por lo anterior es importante realizar un análisis de la improcedencia de la no acreditación de la planilla del Impuesto al Valor Agregado al impuesto a los empleados en relación de dependencia al impuesto determinado en la renta del trabajo del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria.

Por lo anteriormente expuesto, se plantea la siguiente interrogante: ¿Cuál ha sido la incidencia fiscal que genera para los trabajadores en relación de dependencia, la improcedencia del crédito fiscal reportado en la planilla del Impuesto al Valor Agregado, al Impuesto Sobre la Renta a pagar, bajo la categoría de rentas del trabajo, conforme a la Ley de Actualización Tributaria, pero como un gasto deducible?

En la legislación guatemalteca los beneficios de los trabajadores en relación de dependencia antes de entrar en vigencia la Ley de Actualización Tributaria los beneficios de los trabajadores en relación de dependencia el Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 37 regulaba que se podrían comprobar hasta Q. 36,000.00 en concepto de deducciones no teniendo limitante pudiendo presentar todo gasto y tendrían derecho a un crédito al Impuesto Sobre la Renta -ISR-, por el Impuesto al Valor Agregado -IVA- pagado, durante el período de liquidación anual, hasta por un monto equivalente al Impuesto al Valor Agregado -IVA- aplicado a su renta neta, que constituye de los ingresos por servicios personales en relación de dependencia.



Si el crédito a liquidar anualmente, supera el Impuesto sobre la Renta -ISR- a pagar, este excedente generaba derecho a devolución, este crédito se comprobará mediante presentación de la planilla al Impuesto al Valor Agregado -IVA-, en el que contuviera el detalle de facturas, que estarán sujetos a verificación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, los contribuyentes estaban obligados a conservar en su poder los originales de las facturas que sirvieron de base para determinar el crédito por Impuesto al Valor agregado, por los periodos no prescritos.

La no presentación de la planilla, dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año o la carencia de las facturas citadas, hace improcedente el crédito a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

Por tal razón en el Artículo 72 que establece la base imponible dentro de la Ley de Actualización Tributaria y el Acuerdo Gubernativo 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, es deducible el pago de Impuesto al Valor Agregado -IVA-, a través de la presentación de la planilla al Impuesto Sobre la Renta -ISR- como deducción de las rentas del trabajo del Impuesto Sobre la Renta de trabajadores en relación de dependencia, se determinó un monto de hasta Q 60,000.00 de los cuales Q48,000.00 son deducibles como gastos personales, sin necesidad de comprobación alguna y un máximo de hasta Q12,000.00 en -IVA-, el cual se puede realizar la deducción al -ISR- al presentar la planilla del -IVA-, por lo que los contribuyentes han declinado el presentar dicha planilla.



La Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de la estadística tributaria, en los indicadores tributarios "reflejó en el año 2012 que 430,917 contribuyentes presentaron la Planilla del -IVA- y en el año 2013 presentaron 129,873 contribuyentes la Planilla del -IVA-, reflejando una disminución de 301,044 contribuyentes que presentaron la Planilla del -IVA-, entre el año 2012 y el año 2013 lo que refleja como afecto el cambio de la normativa en cuanto a los montos aun siendo dirigidos a los empleados en relación de dependencia."¹⁷

Esto quiere decir que se obtendrían un beneficio para el Estado de Guatemala logrando de esta manera el aumento de la base tributaria creando beneficios para aumentar la captación de Impuestos, tanto del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y del Impuesto Sobre la Renta -ISR-. "En la Legislación de Estados Unidos de América se manejan las Retenciones a empleados en relación de Dependencia a través de tablas de forma gradual a los ingresos que recibe el trabajador, los empleadores deben deducir los impuestos federales sobre la renta de los salarios de los empleados."¹⁸ Los impuestos financian una multitud de los gastos del gobierno, los programas de servicios sociales.

El monto de los impuestos sobre las rentas federales deducidas de los salarios de los empleados varía según la cantidad de dinero que se gana.

El impuesto a la renta se gradúa, lo que significa que el porcentaje pagado de los impuestos aumenta como renta gravable obtenida por los empleados. Los empleados

¹⁷ <http://portal.sat.gob.gt/estadisticas/47-estadisticas-tributarias-tributarios.html>. (Consultado: 01 de mayo de 2018).

¹⁸ <http://diccionario.de.la.lengua.espaola.tributarias/334indicador-tributarios>.(Consulta: 01 de mayo de 2018).



completan este formulario para dejar que los empleadores conozcan su estado como casados o solteros. El formulario también permite a los empleadores saber cuántos derechos el empleado quiere reclamar. Los empleadores retienen un porcentaje del salario del trabajador o una cantidad fija basada en tablas de impuestos que se encuentran en el ISR Circular E, Guía de Impuestos del Empleador.

Es beneficioso para el Estado de Guatemala, el lograr el aumento de la base tributaria creando beneficios para aumentar la captación de Impuestos, tanto del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y del Impuesto Sobre la Renta -ISR-, al solicitar facturas por la compra de bienes y servicios adquiridos, convirtiendo a los trabajadores como fiscalizadores del estado al solicitar facturas, fomentando la formalidad del comercio y activación de la economía.

El Estado de Guatemala al tener mayores ingresos por impuestos, podrá realizar inversiones en áreas en que el Estado necesita invertir, para beneficio del bien común de la población, como educación, salud, seguridad, e infraestructura, es beneficioso para los trabajadores, al reducir los montos actuales por los cuales los trabajadores que devenga salario mínimo podrán optar a este beneficio en el Impuesto Sobre la Renta -ISR- a pagar, siempre que no supere los ingresos recibidos, es beneficioso para el trabajador porque al incluir a los trabajadores que ganan salario mínimo se está incentivando a una gran parte de la población.

Porque al momento de la liquidación existiere un excedente que genere devolución, generando que con la solicitud de facturas captación para fisco, y mayor inversión en



servicios públicos y pueda optar a ellos la mayoría de la población. Se pretende determinar la necesidad de la implementación de beneficios fiscales para personas en relación de dependencia, que devengan salario mínimo en planilla del Impuesto al Valor Agregado acreditable al Impuesto Sobre la Renta, pues al enfocar un beneficio fiscal a los trabajadores en relación de dependencia que devengan un salario mínimo, se incluiría a una gran parte de la población guatemalteca.

Esto quiere decir que generaría que el patrono al hacer la proyección del pago del impuesto anual de cada trabajador para determinar la cantidad que debe pagar el trabajador en concepto de Impuesto Sobre la Renta, y así el patrono realizar el descuento del salario base del trabajador y demás descuentos que la ley permite al acreditar la planilla del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, si se descontó al trabajador una cantidad mayor a la que el trabajador debía pagar, el patrono debe de devolver al trabajador la diferencia ya sea esta en efectivo en uno solo pago o en varias cuotas, la limitante existente por la que los trabajadores en relación de dependencia que devengan salario mínimo fijado para el año 2017, el cual es Q2,893.21.

Según Acuerdo Gubernativo 288-2016, en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria en la cual se establecen los montos los cuales no son aplicables ni congruentes con un salario mínimo actual y formará parte de una más de las deducciones para el pago del Impuesto Sobre la Renta -ISR-.

La investigación se desarrollará ante la necesidad de modificar los montos que regula la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Artículo 72, el cual establece montos específicos



durante el periodo de liquidación anual, de hasta Q60,000.00 de los cuales Q48,000.00 no necesitan comprobación y Q12,000.00 que pueden ser acreditados a través de la presentación de la Planilla del Impuesto al Valor Agregado -IVA- la cual es acreditable al Impuesto Sobre la Renta -ISR-, el cual ya no se aplica directamente más bien se aplica como una deducción.

Al momento de realizar la liquidación anual, si la proyección del patrono de las sumas deducidas mensualmente al trabajador para pago del impuesto es mayor al impuesto a pagar según la normativa actual, solamente puede generar una devolución de Q600.00 que es el cinco por ciento de Q12,000.00, con lo cual se genera un beneficio no tan tangible, y poco atractivo para los trabajadores.

Entonces con dicha proyección por parte de los patronos y las deducciones que se les harán a los trabajadores, generan un beneficio a largo plazo para dicho trabajador. Al ser necesarios modificar los montos en la regulación actual en cuanto a la presentación de Planillas del Impuesto Valor Agregado -IVA- la cual es acreditable al Impuesto Sobre la Renta -ISR-, se aumenta la cantidad de personas que al querer este beneficio aumentaría por ende la recaudación de facturas lo cual llevaría a la fiscalización de más ciudadanos a través de la solicitud de facturas.

Al abordar esta problemática desde el punto de vista del derecho tributario al crearse un beneficio fiscal la captación de impuestos disminuiría, pero en el presente caso al existir mayor cantidad de personas que soliciten factura por la compra de bienes o servicios



adquiridos, una consecuencia sería el aumento de la captación del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y del Impuesto Sobre la Renta -ISR-.

De acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala proclama que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, existiendo la justicia tributaria exige para su realización efectiva el reparto equitativo de la carga tributaria, entendida la equidad como la igualdad de los contribuyentes ante la ley, y la igualdad de los contribuyentes entre sí, lo que se traduce en la eliminación de todo trato discriminatorio.

Las leyes tributarias deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias, pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los impuestos para determinar si concurren las mismas circunstancias.

Hay que recordar que el modelo de Código Tributario para América Latina adaptado a Guatemala, concreta los principios generales de la tributación tanto en el orden sustancial como en los aspectos procesales y administrativos de los diversos tributos y consta de: disposiciones preliminares, obligación tributaria, infracciones y sanciones, procedimientos administrativos y un capítulo de lo contencioso tributario.

No se trata de una igualdad matemática, numérica o absoluta, sino de una igualdad relativa que obliga al legislador a imponer tributos iguales a los que se encuentra en condiciones análogas. Con lo anterior se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los



legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tales diferencias se apoyen en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. De acuerdo a la legislación guatemalteca, la mayoría de las leyes tributarias tienen su respectivo reglamento, el cual en la práctica es de vital utilidad para el desarrollo de la misma ley, pero se dan casos en los cuales contiene dentro de su normativa aspectos relativos a la superación de deficiencias de la ley, subordinándose a la misma, lo cual hace al reglamento nulo de pleno derecho.

Se debe generar para el trabajador una especie de ahorro que si bien es cierto el -ISR- se le deduce de su salario mensualmente, al presentar la planilla del -IVA-, y tiene excedente al momento de realizar la liquidación puede devolversele dinero del cual él puede disponer a su conveniencia. Alguna de las estrategias es que los trabajadores en relación de dependencia en los principales recaudadores del Impuesto al Valor Agregado -IVA- al exigir facturas por la compra de bienes o prestación de servicios. Como guatemaltecos se debe fomentar el comercio formal, puesto que las personas que vendan bienes y presten servicios deberán extender facturas, para ello estar legalmente constituidos a través de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

El régimen del Impuesto Sobre la Renta sobre las utilidades de actividades lucrativas, determina su renta imponible de la renta bruta deducirle las rentas exentas, costos y gastos deducibles de acuerdo a la normativa general del Artículo 21 de la ley y para la cual aplica una tasa impositiva trimestral del 25% a la utilidad registrada en el periodo fiscal. La adecuada determinación de la renta imponible permite a las empresas comerciales no recaer en contingencias fiscales en cuanto a deducir sus costos y gastos

de su renta bruta, ya que la mala interpretación de la ley o por la documentación de los gastos, crea una discrepancia con el fisco y genera sanciones, multas y otros tipos de acciones fiscales que considere conveniente la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Entonces de acuerdo a la inclinación hacia uno de los regímenes del impuesto sobre la renta, debe ser producto de un estudio financiero-fiscal realizado previamente por toda empresa comercial a través de un perito contador o contador público y auditor, para evaluar su giro de capital esperado y determinar el impuesto a pagar en cada régimen, formando una estrategia en cuanto a saber enfrentarse a su entorno y vivir dentro de él. Logrando reducir la carga tributaria y cumplir con todas las obligaciones tributarias.

Esta evaluación debe ser utilizada por toda empresa como una estrategia fiscal, en busca de prever las contingencias fiscales y cambios que puedan separar en un futuro lo planeado. La falta de evaluaciones financieras ha generado la toma de malas decisiones por parte de las empresas en los regímenes, provocando renuente e incumplimientos a la normativa tributaria y así recibir por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) sanciones, multas y recargos.

Con un estudio financiero-fiscal no realizado adecuadamente se ven afectadas las empresas comerciales en cuanto a su inclusión al régimen incorrecto a sus ingresos y egresos fiscales. Este problema se manifiesta por causa de la falta de conocimientos y guías financieras fiscales que brinden orientación y asesoría. Es por ello indispensable implementar instrumentos fiscales que faciliten el conocimiento



a contadores y asesores tributarios para influir favorablemente al contribuyente en la selección de sus regímenes. Con todo lo anterior se podría erradicar el consumo del contrabando puesto que no podría registrar legalmente la venta de productos al no contar con la documentación correspondiente del origen lícito de dicha mercadería.

Deben contener ciertos incentivos y beneficios fiscales principalmente enfocados en las rentas de trabajo de los contribuyentes en relación de dependencia, que devengan salario mínimo y que estos trabajadores a su vez en la investigación puedan ser una fuente para el aumento de la base tributaria.

Pues de acuerdo al capítulo primero se enfoca en la importancia que tienen los beneficios fiscales y el tributo como recurso público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos de la población por tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del gasto social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes.

El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos consistentes en un conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos; y se puede decir que la principal finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene el de la satisfacción de las necesidades públicas, así como la existencia del mismo Estado.

Quiere decir que todos y cada uno de los beneficios que se obtienen al momento de recaudar tributos correctamente, beneficiando de esta manera a toda la ciudadanía guatemalteca.

Los beneficios fiscales se conciben como reducciones de las obligaciones tributarias que aparecen de disposiciones legales como las deducciones, créditos, tasas preferenciales, exclusiones y exoneraciones. La Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

En conclusión, es necesario hacer relevancia del principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al Derecho tributario "nullum tributum sine lege" por lo tanto, la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, período fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, período fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, sanciones e infracciones.

Una de las finalidades en cuanto a la cobertura del gasto público es el tributo, que dentro de sus fines tiene el de la satisfacción de las necesidades públicas, así como la existencia del mismo Estado. Los tributos tienen otros fines como la redistribución de la riqueza, en lo relativo a las finanzas estatales su principal fin es cubrir los gastos del Estado, depende en la forma en que el Estado cumpla con el gasto público así se redistribuirá la riqueza entre la población.



También se puede establecer dentro del segundo capítulo un tema relevante como lo es el Impuesto Sobre la Renta, sobre todo la capacidad de pago del impuesto se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y se mide por medio del ingreso percibido en dinero, en crédito, en valores, en derecho, en especie o en cualesquiera otra forma, siempre que se pueda medir objetivamente, en términos monetarios, durante el período o año imponible, y que por supuesto se estudiara más adelante y que actualmente es del uno de enero al 31 de diciembre de un mismo año.

Asimismo, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 3 establece que: "Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo. Dicha norma jurídica sobre los impuestos como en este caso la Ley del Impuesto Sobre la Renta cada contribuyente guatemalteco debe cumplir con lo establecido en la ley y pagar siempre sus impuestos cuando le son requeridos.

Para los efectos de esta ley, los entes, patrimonios o bienes que se refieren a continuación, se consideran como sujetos del Impuesto Sobre la Renta: los fideicomisos, los contratos en participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que



operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.”

En el capítulo tercero se desarrolla lo relacionado con la reforma del Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria, base imponible y tipo impositivo a personas individuales en relación de dependencia recordando que la realización de diversos supuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de obligaciones para con el

Estado de dar, hacer, no hacer y permitir. A estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora, que tiene el derecho a exigir el pago de tributos y otra que tiene la obligación o deber de pagar los tributos, de hacer, no hacer o permitir determinadas acciones, todas enmarcadas dentro de la ley, se les llama en forma amplia relaciones jurídicas tributarias.

Como por ejemplo dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala se proclama que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, existiendo la justicia tributaria exige para su realización efectiva el reparto equitativo de la carga tributaria, entendida la equidad como la igualdad de los contribuyentes ante la ley, y la igualdad de los contribuyentes entre sí, lo que se traduce en la eliminación de todo trato discriminatorio.

Se debe recordar que el derecho tributario contiene todas y cada una de las normas sustanciales relativas en términos generales a la obligación tributaria, que debe cumplir



cada ciudadano, como nace y se extingue la misma, examina por lo tanto sus diversos elementos como sujetos, objeto, fuente, causa, hecho generador y elemento temporal.

El derecho tributario material es aplicable a toda la legislación tributaria. De acuerdo a esta implementación de dichos beneficios se genera para el trabajador una especie de ahorro que si bien es cierto el -ISR- se le deduce de su salario mensualmente, al presentar la planilla del -IVA-, y tiene excedente al momento de realizar la liquidación puede devolversele dinero del cual él puede disponer a su conveniencia. Entonces se puede decir que los tributos tienen otros fines como la redistribución de la riqueza, en lo relativo a las finanzas estatales su principal fin es cubrir los gastos del Estado, depende en la forma en que el Estado cumpla con el gasto público así se redistribuirá la riqueza entre la población.

Es necesario recordar que siempre por parte del Estado en estado caso el de Guatemala, siempre hace y hará uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria. El obligado a dar cumplimiento a la obligación es llamado sujeto pasivo o contribuyente, porque en la relación solamente tendrá obligaciones.

Así mismo el principio de legalidad es la limitación a la potestad tributaria del Estado y consiste en prescribir en la Constitución Política de la República de Guatemala que solo por la ley se pueden establecer legalmente las clases de tributos. Puede entenderse desde el punto de vista material en cuyo caso su alcance es que la norma en que se



funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal.

Puede ser tomado también en un sentido formal significándose entonces que además de ser una ley desde el punto de vista material, la norma que precede el acto debe tener también el carácter de una ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de leyes. Cada contribuyente tiene la obligación de cumplir con el deber constitucional de pagar los tributos sin que estos atenten contra su derecho de propiedad y por ende el sistema tributario tiene que encontrarse determinado de forma que toda la población guatemalteca se encuentra en la obligación de pagar los tributos de forma proporcional y de conformidad a su riqueza. Al analizar la norma citada se desprende que la misma inspira protección hacia los contribuyentes con menor capacidad contributiva, ya que expresa que el sistema tributario deber ser justo. Se tiene que dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a derecho y significa la existencia de justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Es evidente, que para el desarrollo del país investigar los mecanismos y las herramientas que pueden emplearse de una forma efectiva para realizar cambios, es necesaria una reforma fiscal así como lo establece dentro los acuerdos de paz, deben contener incentivos y beneficios fiscales enfocados en las rentas de trabajo de los contribuyentes en relación de dependencia, porque ellos devengan un salario mínimo y que estos trabajadores a su vez puedan ser una fuente para el aumento de la base tributaria.

Es de mucha importancia impulsar una reforma tributaria ante el Congreso de la República de Guatemala, para otorgar beneficios fiscales a todos los trabajadores en relación de dependencia, tomando como base imponible mínima el salario mínimo anual, regulado por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social; siendo la Superintendencia de Administración Tributaria, el ente encargado de verificar dichas disposiciones, a través de la recepción de planillas de crédito fiscal acreditable al Impuesto Sobre la Renta, en la que todo patrono está obligado a determinar a través de la proyección del pago del Impuesto Sobre la Renta anual de cada trabajador, mediante el aporte personal, para que se produzca una ampliación de la base tributaria así como, el establecimiento de objetivos concretos de carácter económico y social para la población guatemalteca.





BIBLIOGRAFÍA

- BERLIN, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Volumen I y II. 1ª ed. Madrid: Ed. de derecho financiero. 1964.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta. 2003.
- DE PALOMAR, Miguel Juan. **Diccionario para juristas**. México, Distrito Federal: Ed. Oxford. 1998.
- DÍAZ, Vasconcelos. **Renta**. México: Ed. Monterrey. 1999.
- DICK, Marco. **Tratado de derecho de trabajo**. Barcelona: Ed. Nereo, 1963.
- <http://www.rae.es> (Consultado: 29 de abril de 2018).
- <http://portal.sat.gob.gt/sitio/> (Consultado: 01 de mayo de 2018).
- <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/memoriadelabores.html> (Consultado: 02 de mayo de 2018)
- <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/334indicador-tributarios.html>. (Consultado: 02 de mayo de 2018).
- FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo**. México: Ed. Porrúa, S. A., 1989.
- GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. **Derecho financiero y tributario**. México: Ed. Mar. S. A. 1994.
- GARCIA VISCAÍNO, Catalina. **Impuesto sobre la renta**. Buenos Aires: Argentina. Ed. De Palma 1997.
- GONZÁLEZ LÓPEZ, Leopoldo. **El sector público y el sector presupuestario**. México: Ed. Guadalajara. 1999.
- MELLADO, Francisco de Paula. **Enciclopedia moderna**. México: Ed. La Paz. 2001.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales**. México: Ed. Heliasta. (s.f.).
- RODRÍGUEZ LOBATO, Héctor. **Derecho fiscal**. México: Ed. Mexicanos. 1984.
- SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho financiero**. Guatemala: Ed. Máximo. 2007.
- VITERI LOMBANA, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed. Haría. 1986.



Legislación:

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

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

Código de Trabajo. Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala. 1947.

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

Ley del Impuesto Sobre La Renta. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. (Derogado). 1992.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.