

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA



**OBLIGACIONES DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN LA LEY
DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

HENRY EUGENIO ORELLANA MARROQUÍN

CHIQUMULA, GUATEMALA, OCTUBRE DE 2019

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA

**OBLIGACIONES DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN LA LEY
DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN
(MONOGRAFÍA)**

Sometido a consideración del Honorable Consejo Directivo

Por

HENRY EUGENIO ORELLANA MARROQUÍN

Al conferírsele el título de

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

En el grado académico de

LICENCIADO

CHIQUMULA, GUATEMALA, OCTUBRE DE 2019

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**



RECTOR
M.Sc. Ing. MURPHY OLYMPO PAIZ RECINOS

CONSEJO DIRECTIVO

Presidente:	Ing. Agr. Edwin Filiberto Coy Cordón
Representante de Profesores:	M.Sc. Mario Roberto Díaz Moscoso
Representante de Profesores:	M.Sc. Gildardo Guadalupe Arriola Mairén
Representante de Graduados:	Inga. Evelin Dee Dee Sumalé Arenas
Representante de Estudiantes:	A.T. Estefany Rosibel Cerna Aceituno
Representante de Estudiantes:	P.C. Elder Alberto Masters Cerritos
Secretaria:	Licda. Marjorie Azucena González Cardona

AUTORIDADES ACADÉMICAS

Coordinador Académico:	M. A. Edwin Rolando Rivera Roque
Coordinador de Carrera:	MSc. Gildardo Guadalupe Arriola Mairén

ORGANISMO COORDINADOR DE TRABAJOS DE GRADUACIÓN

Presidente:	Lic. Edy Alfredo Cano Orellana
Secretario:	Ph.D Miguel Angel Samayoa
Vocal:	Lic. Maynor Israel Rivera Acuña

TERNA EVALUADORA

Presidente:	Lic. Axel Esaú Brenes Villeda
Secretario:	Lic. Edy Alfredo Cano Orellana
Vocal:	Lic. Fernando Adolfo Alarcón Navas

Chiquimula, 12 de octubre 2019

Ing. Agr. Edwin Filiberto Coy Cordón
Presidente del Consejo Directivo
Centro Universitario de Oriente
Su despacho

Señor Presidente del Consejo Directivo.

En virtud del nombramiento emitido por la Coordinatura Adjunta del Programa de Ciencias Económicas de este centro de estudios superiores, procedí a asesorar el trabajo de graduación profesional del Auditor Técnico **HENRY EUGENIO ORELLANA MARROQUÍN**, que consistió en el desarrollo de la monografía que intituló: "**OBLIGACIONES DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**".

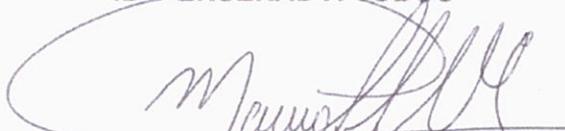
En la investigación monográfica, el señor Orellana Marroquín, destaca los puntos de los diferentes tipos de retención que la Ley de Actualización Tributaria establece considerando las categorías de rentas, tales hechos generadores, derivados de lo anterior, exponen las diferentes maneras de retención del impuesto sobre la renta, así como las implicaciones que conlleva realizar la retención o realizarla de manera errónea, considerando también el cumplimiento e incumplimiento de la serie de deberes formales y las sanciones que estipula el Código Tributario.

Por dicha razones, la investigación es importante, por cuanto, aporta elementos metodológicos para las diferentes obligaciones de los agentes de retención del impuesto sobre la renta, de tal suerte, permitirá a los profesionales contar con una fuente de consulta actualizada.

Por lo expuesto, en mi opinión, el trabajo de graduación profesional del señor Henry Eugenio Orellana Marroquín, cumple con los requisitos exigidos por el Normativo de Trabajos de Graduación de la Carrera de Contaduría Pública y Auditoría de este centro de estudios, por lo que, por su medio, recomiendo al Consejo Directivo, se acepte como requisito parcial previo a optar al título de **Contador Público y Auditor** y el grado académico de Licenciado.

Atentamente

ID Y ENSEÑAR A TODOS



Prof. Jorge Mario Galván Toledo, GRA
Asesor Principal





USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
Ciencias Económicas
Finca El Zapotillo, Zona 5, Chiquimula

PROVIDENCIA.CCEE. LCPA-06/2019

Hoja 1 de 1

COORDINATURA GENERAL DEL PROGRAMA DE CIENCIAS ECONÓMICAS DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:
Chiquimula, once de octubre de dos mil diecinueve.-----

ASUNTO: Solicitud de impresión del informe final del trabajo de graduación, intitulado: **“OBLIGACIONES DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA”**, que para optar al título de **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR** en el grado académico de **Licenciado**, presenta el estudiante **HENRY EUGENIO ORELLANA MARROQUÍN**, quien fuera asesorado por el Licenciado Jorge Mario Galván Toledo.

Considerando que el informe final del trabajo de graduación presentado, fue aprobado por la Terna Evaluadora; y con base en el aval del asesor, quien conjuntamente con el autor, son los únicos responsables de la incorporación de las correcciones recomendadas por la terna, además, de la forma, contenido, originalidad, autenticidad de los datos aportados, opiniones o doctrinas sustentadas, redacción, ortografía, reconocimiento de los créditos de autoría, y de la correcta redacción de las citas y referencias bibliográficas; atentamente, esta Coordinatura se permite remitirlo a la Dirección, para que se sirva autorizar su impresión.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


Gildardo Guadalupe Arriola Mairén
COORDINADOR GENERAL



c.c. Archivo

**DICTAMEN DE LA COORDINATURA: TRABAJO DE GRADUACIÓN
ESTUDIANTE: HENRY EUGENIO ORELLANA MARROQUÍN**



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
DIRECCIÓN

**DIRECCIÓN DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Chiquimula, once de
octubre de dos mil diecinueve. -----

Con base en el dictamen emitido por el Licenciado JORGE MARIO GALVÁN TOLEDO, quien fuera designado como Asesor Principal por la Coordinatura General del Programa de Ciencias Económicas, y con la opinión favorable de esta última, se acepta el informe final del trabajo de graduación intitulado: "**OBLIGACIONES DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**", que como requisito parcial para optar al título de **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR** y el grado académico de **Licenciado**, presenta el estudiante **HENRY EUGENIO ORELLANA MARROQUÍN**, autorizándose su impresión. -----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Ing. Agr. Edwin Filiberto Coy Cordón
DIRECTOR



c.c. Archivo

AGRADECIMIENTO Y DEDICATORIA

A DIOS:

Por regalarme la vida y darme la oportunidad de superarme profesionalmente gracias Dios por tus bendiciones.

A MIS PADRES:

Eugenio Orellana y Celinda Marroquín, gracias por su amor, consejos y por dar todo por mí y mis hermanos, por su paciencia y fortaleza, este logro es para ustedes.

A MI ESPOSA:

Thania, por su apoyo incondicional, por su paciencia, consejos y amor.

A MIS HERMANOS Y HERMANAS:

Gracias por su apoyo incondicional, sin su apoyo este logro no hubiera sido posible.

A MI ASESOR:

Agradecimiento por su tiempo y apoyo en la realización de mi trabajo de graduación.

A MIS AMIGOS:

Gracias, por sus consejos, apoyo y motivación.

RESUMEN

El informe de la presente investigación es de carácter monográfico y se indagó sobre las obligaciones de los agentes de retención del impuesto sobre la renta según la Ley de Actualización Tributaria, se planteó como objetivo general: Identificar y describir las obligaciones de los agentes de retención del impuesto sobre la renta según la Ley de Actualización Tributaria y su adecuado cumplimiento.

En el desarrollo de la presente investigación se pretendió dar a conocer información detallada, sistemática y lógica sobre las personas obligadas por mandato de ley a retener el impuesto sobre la renta, partiendo del surgimiento de la relación jurídico tributaria, constituida y sus elementos.

En ese sentido se formularon los siguientes objetivos específicos: a) exponer en qué consiste la relación jurídica tributaria y sus elementos esenciales; b) Identificar a los sujetos pasivos responsables de la relación jurídica tributaria, que surgen de la aplicación del impuesto sobre la renta según la Ley de Actualización Tributaria; c) Describir los diferentes tipos de retención que establece la Ley de Actualización Tributaria, considerando las cualidades de residente y no residente y las diferentes categorías de rentas a las que están sujetos los contribuyentes; y d) desarrollar los casos prácticos de cumplimiento de las obligaciones que deben atender los agentes de retención según la Ley de actualización Tributaria.

Como principales conclusiones de la investigación se consideraron: a) La relación jurídico tributaria, consiste en el vínculo que une a dos sujetos; sin embargo, para que surja la misma, deben existir elementos que la constituyen, los cuales son distintos a los que existen al estar constituida la misma; los elementos que se deben dar para constituir la relación jurídico tributaria son: 1) objeto del tributo; 2) aspecto material del hecho imponible o elemento objetivo; 3) aspecto personal del hecho imponible o elemento subjetivo; y 4) base y tipo de gravamen; mientras que los elementos de la relación ya constituida los conforman: 1) sujeto activo; 2) sujeto pasivo; 3) vínculo jurídico obligacional; y 4) objeto; b) Los sujetos pasivos responsables de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta según la LAT son: 1) el contribuyente; 2) los responsables como agentes de retención; c) Una de las principales modificaciones que presenta el ISR según

la LAT, es el tratamiento que se debe dar según la categoría de renta, que para cada categoría se considera la figura del agente de retención; así como, para situaciones especiales como la emisión de facturas especiales, entre otros: 1) Retención para la categoría de rentas de actividades lucrativas; 2) Retención para la categoría de rentas del trabajo en relación de dependencia; 3) retención para la categoría de rentas de capital ganancias y pérdidas de capital; 4) retención por la emisión de facturas especiales; y 5) retención para las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente; y d) Las obligaciones para los agentes de retención relacionadas con las diferentes categorías de rentas y transacciones, se regulan en la LAT, de la siguiente manera: a) Para las rentas de actividades lucrativas en los artículos 43, 44, 46 y 48; b) Para las rentas de trabajo en relación de dependencia en los artículos 75, 78, 79 y 80; c) Para las rentas de capital ganancias y pérdidas de capital, en los artículos 86, 90, 92, 93 y 94; d) mientras que para las retenciones de rentas de no residentes sin establecimiento permanente, en los artículos 99, 104 y 105; y e) Por la emisión de facturas especiales en el artículo 16.

ÍNDICE GENERAL

Resumen	vi
Índice general	Xiii
Listado de cuadros	Xii
Lista de abreviaturas	Xv
Introducción	1

CAPÍTULO I

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS ESENCIALES

1.1	Relación jurídica	3
1.2	Relación jurídica tributaria	3
1.2.1	Naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria	4
1.2.2	Características	7
1.3	Obligaciones inmersas en la relación jurídica tributaria	9
1.3.1	Obligación principal	9
1.3.2	Obligaciones o deberes formales	9
1.3.3	Obligaciones subsidiarias	10
1.4	Elementos de la obligación tributaria principal	11
1.4.1	Elementos que constituyen la obligación tributaria principal	12
1.4.2	Elementos de la obligación tributaria constituida	13
1.5	Sujetos pasivos de la obligación tributaria	14
1.5.1	Categorías de sujetos pasivos	17

CAPÍTULO II

SUJETOS PASIVOS RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

2.1	Sujetos pasivos del impuesto para las rentas de actividades lucrativas	24
2.1.1	Contribuyentes del impuesto	25
2.1.2	Agentes de retención	30

2.2	Sujetos pasivos de las rentas del trabajo en relación de dependencia	32
2.2.1	Contribuyente	32
2.2.2	Agente de retención	34
2.3	Sujetos pasivos de las rentas de capital y las ganancias de capital	36
2.3.1	Contribuyentes	37
2.3.2	Responsable como agente de retención	37
2.4	Sujetos pasivos de las rentas de no residentes sin establecimiento permanente	38
2.4.1	Contribuyentes sin establecimiento permanente	38
2.4.2	Responsables	39
2.4.3	Agentes de retención	39

CAPÍTULO III

CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1	Obligaciones de los contribuyentes y responsables	42
3.2	Obligaciones de los agentes de retención por pagar o acreditar rentas de actividades lucrativas	43
3.2.1	Obligación de retener	43
3.2.2	Tipos impositivos para la determinación de la renta	45
3.2.3	Determinación de la retención	45
3.2.4	Obligación de emitir constancia de retención	47
3.2.5	Liquidación del impuesto retenido	48
3.2.6	Otras obligaciones de los agentes de retención	49
3.3	Obligaciones de los patronos como agentes de retención por las rentas de trabajo	49
3.3.1	Obligación de proyectar la renta anual	50
3.3.2	Obligación de retener	51
3.3.3	Tipos impositivos aplicables para el cálculo de retención	52
3.3.4	Determinación de la retención	53
3.3.5	Obligación de emitir constancia de retención	54
3.3.6	Pago del impuesto retenido	54
3.4	Obligaciones del contribuyente que actúa en calidad de agente de retención por los casos de ganancias y rentas de capital	55
3.4.1	Obligación de retener	56

3.4.2	Tipos impositivos que se deben aplicar para la determinación de la retención	56
3.4.3	Determinación de la retención	58
3.4.4	Pago de las retenciones practicadas	58
3.5	Obligaciones de los agentes de retención cuando pague rentas a un no residente sin establecimiento permanente	59
3.5.1	Obligación de retener	59
3.5.2	Tipos impositivos que se deben aplicar para el cálculo del impuesto a retener	59
3.5.3	Emisión de constancia de retención	61
3.5.4	Enterar del impuesto retenido	62
3.6	Obligaciones que debe cumplir el agente de retención cuando emite una factura especial	62
3.6.1	Obligación de retener	62
3.6.2	Tipos impositivos	63
3.6.3	Emitir constancia de retención	63
3.6.4	Enterar y presentar el impuesto retenido	63
3.7	<i>Gross up</i> (método de absorción)	64
3.8	Infracciones y sanciones tributarias para los agentes de retención	66
3.8.1	Deberes formales que deben cumplir los agentes de retención	66
3.8.2	Apropiación indebida de tributos	67

CAPÍTULO IV

CASO PRÁCTICO

4.1	Descripción de la entidad	70
4.2	Transacciones ordinarias	71
4.2.1	Cálculo de la retención	73
4.2.2	Constancia de retención	74
4.3	Facturas especiales	75
4.3.1	Cálculo de la retención	76
4.3.2	Constancia de retención	77
4.4	Retenciones a trabajadores en relación de dependencia	78
4.4.1	Declaraciones proyectadas	78

4.4.2	Renta neta de los empleados en relación de dependencia	79
4.4.3	Deducciones	79
4.4.4	Rentas exentas	79
4.4.5	Datos para la determinación de la retención mensual correspondiente al mes de agosto	80
4.4.6	Constancia de retención	82
4.5	Rentas y ganancias de capital	83
4.5.1	Constancia de retención	85
4.5.2	Liquidación y pago del impuesto	85
4.6	No residente sin establecimiento permanente	86
	Conclusiones	90
	Recomendaciones	91
	Literatura citada y consultada	92
	Apéndices	95

LISTA DE CUADROS

Descripción	Pág.
CUADRO 1	
Responsables que deben cumplir la obligación tributaria de los entes o patrimonios sin personalidad jurídica	29
CUADRO 2	
Sujetos pasivos responsables en la aplicación del impuesto sobre la renta según la Ley de Actualización Tributaria	40
CUADRO 3	
Tipos impositivos aplicables en las retenciones para el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas	45
CUADRO 4	
Cálculo de retención cuando la renta no supera los treinta mil quetzales	46
CUADRO 5	
Cálculo de retención cuando la renta supera los treinta mil quetzales	46
CUADRO 6	
Anexo que se debe acompañar al presentar la declaración	49
CUADRO 7	
Tipos impositivos para rentas en relación de dependencia	53
CUADRO 8	
Tipos impositivos para el cálculo de la retención por la emisión de factura especial	63
CUADRO 9	
Anexo que se debe acompañar con la presentación de la declaración	64
CUADRO 10	
Detalle de facturas recibidas y el tipo impositivo a aplicar	72

CUADRO 11	
Cálculo de retención para facturas que superan los Q30,000.00	73
CUADRO 12	
Cálculo de retención para facturas que no superan los Q30,000.00	74
CUADRO 13	
Listado de actividades	75
CUADRO 14	
Detalle de facturas especiales emitidas	76
CUADRO 15	
Cálculo de retenciones para factura especial por servicios	77
CUADRO 16	
Sueldos de empleados en relación de dependencia	78
CUADRO 17	
Determinación de renta	79
CUADRO 18	
Determinación de rentas proyectadas de los empleados (agosto a diciembre 2018)	80
CUADRO 19	
Cálculo de la retención mensual (agosto – diciembre 2018)	81
CUADRO 20	
Cálculo de retención por rentas de capital mobiliario	83
CUADRO 21	
Cálculo de retención por rentas de capital mobiliario por pago de arrendamiento de bien inmueble	84

CUADRO 22	
Cálculo de retenciones por rentas de capital mobiliario por pago de dividendos	85
CUADRO 23	
Cálculo de retención no residente sin establecimiento permanente	86
CUADRO 24	
Datos para la presentación del formulario y cálculo de retención	87
CUADRO 25	
Emisión y entrega de constancias por categoría de renta	88

LISTA DE ABREVIATURAS

ISR	Impuesto sobre la renta
IVA	Impuesto al valor agregado
LAT	Ley de Actualización Tributaria
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
IGSS	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
NIT	Número de Identificación Tributaria
S.A.	Sociedad Anónima

INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre la renta, vigente a partir del 2013 por el Decreto 10-2012, establece los elementos para la determinación y liquidación que los contribuyentes que obtengan rentas en el territorio nacional, deban pagar.

Para que el impuesto llegue a las arcas del Estado, uno de los mecanismos es el cobro anticipado previo al período de liquidación establecido, siendo este la retención.

El informe de la investigación monográfica está conformada por los capítulos siguientes:

Capítulo I, se expone en qué consiste la relación jurídico tributaria los elementos que la conforman, donde existen elementos que la constituyen y elementos de la relación ya constituida y sus elementos; lo anterior, entendiéndose que existe una relación entre el Estado y la población; en este caso, las personas individuales o jurídicas, incluso las personas no residentes, que por la obtención de renta deben aportar una proporción al Estado para su debido funcionamiento, de ello la importancia de la relación jurídico tributaria y sus elementos esenciales.

Capítulo II, aborda que uno de los elementos de la relación jurídico tributaria, es el sujeto pasivo, quien por mandato de ley está obligado a pagar el impuesto establecido; por lo que, en el segundo capítulo se identifican las personas individuales o jurídicas que, por la obtención de rentas, son calificados como sujetos pasivos que surgen de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta según la Ley de Actualización Tributaria.

Capítulo III, desarrolla los diferentes tipos de retención que la Ley de Actualización Tributaria establece, considerando las categorías de rentas (rentas de actividades lucrativas, rentas del trabajo y las rentas de capital y las ganancias de capital) establecidas en la misma, para las cuales se establecen características particulares, tales como hechos generadores, tipos impositivos, sujetos pasivos, entre otros, se exponen las diferentes maneras de retención del impuesto sobre la renta, así como las implicaciones que conlleva el no realizar la retención o realizarla de manera errónea, se consideran también, el cumplimiento e incumplimiento de la serie de deberes formales y las sanciones estipuladas en el Código Tributario.

Capítulo IV, se presentan casos prácticos de cumplimiento de las obligaciones que los agentes de retención deben atender según la Ley de Actualización Tributaria, desde el momento que nace la obligación de retener, las limitaciones, formas de cálculo y la presentación de la declaración ante la SAT; presentando distintos escenarios para cada categoría de renta, así como para las retenciones que se deben practicar por la emisión de facturas especiales y para las retenciones que se deben realizar a los no residentes sin establecimiento permanente, estas dos últimas formas de retención, aunque no son calificadas como categorías de rentas cuentan con particularidades que se desarrollan en los casos indicados.

CAPÍTULO I

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS ESENCIALES

1.1 Relación jurídica

Para Legaz Lacambra citado por Pacheco Gómez, la relación jurídica es “un vínculo entre sujetos de derecho, nacido de un determinado hecho definido por las normas como condición de situaciones jurídicas correlativas o acumulativas de facultades y deberes, cuyo objeto son ciertas prestaciones garantizadas por la aplicación de una consecuencia normativa o sanción”¹.

Antonio Bascuñán, citado por Pacheco Gómez, la define como “el vínculo entre dos sujetos surgido de la realización de un supuesto normativo y que coloca a uno de estos sujetos en calidad de sujeto activo frente al otro en calidad de sujeto pasivo en la realización de una prestación determinada”².

La relación jurídica, es el lazo imaginario que une a dos partes, colocando a una de ellas en el lado de obligado y a la otra parte como la que ejerce el derecho de exigir al obligado a que cumpla con cierta obligación, que debe estar claramente definida, de tal modo que el lazo imaginario o vínculo es la relación jurídica.

1.2 Relación jurídica tributaria

Para comprender el significado de la relación jurídica tributaria, es importante hacer referencia a la doctrina de tratadistas que abordan el tema, entre ellos:

Según Villegas, “la relación jurídica puede ser definida en doble sentido: a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización del hecho imponible) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago) y b) Como la vinculación establecida por esa norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel al que la ley designe como sujeto pasivo. Tanto esa

¹ Máximo Pacheco Gómez, Teoría de derecho (4ª. Ed., Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1990), p. 210
² Ibid., p. 210

pretensión, como su correlativa obligación, integran la consecuencia jurídica de haberse producido el hecho imponible”³.

Por su parte Delgadillo Gutierrez citado por Alveño, la relación jurídica tributaria, “es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de las consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”⁴.

Para Giuliani Fonrouge, la relación jurídico tributaria “está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”⁵.

En ese orden de ideas la relación jurídica tributaria es el vínculo integrado por derechos y obligaciones materiales o sustantivas que se dan de manera recíproca el sujeto activo y el sujeto pasivo como resultado del ejercicio de la competencia tributaria, es decir, incluye tanto las obligaciones materiales como otros deberes formales a cargo del contribuyente, de terceros o del mismo Estado.

1.2.1 Naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria

En la doctrina se han planteado dos corrientes que explican la relación jurídica tributaria, algunos autores consideran una relación de carácter simple y otros se inclinan por una de carácter compleja. En términos generales una relación de carácter simple abarca únicamente una obligación principal, mientras que la relación jurídica compleja supone que además de la obligación principal existen otras obligaciones sustantivas o de carácter formal.

a) La relación jurídica tributaria simple

Para desarrollar esta corriente es importante citar autores que defienden este concepto,

³ Héctor B Villegas, Curso de finanzas derecho financiero y tributario. (9ª. Ed., Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma, 2005), p. 318

⁴ Marco Aurelio Alveño Ovando. Derecho tributario guatemalteco. (2ª. Ed., Guatemala: Ediciones Santillana 2015), p. 124

⁵ Carlos M. Giulianani Fonrouge, Derecho financiero Volumen I (6ª. Ed., Buenos Aires: Editorial Astrea, Depalma, 1997), p. 424

entre ellos:

Dino Jarach, citado por Villegas, la relación jurídica tributaria, “se trata de una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales”⁶. En tal sentido, no considera en su teoría que la relación jurídica sea compleja.

Según Pugliese, citado por Arriola Mairén “la obligación tributaria es unitaria y está constituida únicamente por la obligación principal de dar”⁷.

Considerando las posturas de los autores, la obligación tributaria simple se adopta para una mejor comprensión del vínculo que surge entre el Estado y los contribuyentes haciendo énfasis en la obligación principal (de pagar el tributo) de la cual resultarán otras obligaciones de carácter formal, que no necesariamente se refieren a las obligaciones accesorias que derivan del incumplimiento de la obligación principal, si no a aquellas que deben cumplirse para facilitar el cobro o el cumplimiento de la obligación principal, como la obligación de inscribirse como contribuyente, o la de informar un cambio de domicilio al ente fiscalizador, entre otras.

b) La relación jurídica tributaria compleja

Para definir este concepto es importante citar tratadistas que defienden esta corriente, entre ellos:

Giannini, citado por Villegas afirma “las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria. Afirma además que tal relación es esencialmente compleja ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad”⁸.

Berliri citado por Arriola Marirén, indica que “es una relación compleja resultante del conjunto de obligaciones tributarias, actuales o eventuales, a favor de un mismo sujeto

⁶ Villegas, Op. Cit., p. 323

⁷ Gildardo Guadalupe Arriola Mairén, Derecho tributario material o sustantivo. Nota Técnica (Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, Centro Universitario de Oriente, 2016), p. 3

⁸ Villegas, Op. Cit., p. 322

activo del impuesto, que derivan directa o indirectamente de una determinada situación base, así como de los derechos poderes y prohibiciones conexas con las mismas”⁹.

Para Varoni, citado por Arriola, “la relación jurídica tributaria puede tener los contenidos más diversos, puede consistir en una prestación de hacer, de no hacer, de dar o de soportar (tolerar)”¹⁰.

En este orden de ideas, adopta la postura sobre una relación jurídica es compleja, ya que, además de la obligación principal, surgen otras como las de carácter formal, además se pueden dar los parámetros entre los sujetos de hacer, no hacer, de dar o de soportar.

Dentro de las distintas obligaciones que se pueden dar de manera recíproca que surgen de la relación jurídica tributaria, entre el Estado y el contribuyente se pueden mencionar las siguientes:

i. Obligaciones del Estado

- De dar: Dar a todos sus habitantes los servicios necesarios (Salud, educación, entre otras.);
- No dar: No tener preferencias con ciertos sectores económicos o sociales;
- De hacer: Hacer todo bajo el ordenamiento de las leyes; y
- No hacer: No divulgar información privada de los habitantes, mantener la confidencialidad de la información que se maneja, no violar los derechos de los contribuyentes.

ii. Obligaciones de los contribuyentes

- De dar: Dar al Estado lo que corresponde a tributos;
- No dar: No dar más de lo obligado según las leyes;
- De hacer: Hacer todo lo que la ley manda, inscribirse, mantener actualizado sus datos, permitir acceso a la información cuando sea requerida por la Administración Tributaria, entre otros.; y

⁹ Arriola, Op. Cit., p. 4

¹⁰ Ibid., p. 3

- De no hacer: No hacer maniobras que no están permitidas para evadir sus obligaciones.

1.2.2 Características

Para que se formule la relación jurídica tributaria se deben cumplir ciertas circunstancias, es decir, deben existir determinadas características que de carecer las mismas, no se concretará el vínculo, entre ellas:

a) Coordinación entre la relación jurídica tributaria y potestad tributaria

El Estado en el ejercicio de la potestad tributaria, que se agota con la creación de la ley, prescinde de su poder de imperio, ejerciendo su poder para la obtención de una pretensión pecuniaria ejerciendo como sujeto activo, respecto de un sujeto pasivo, ubicándose como cualquier proveedor, pretendiendo el cobro de lo que cree le pertenece, en tal sentido la potestad de imposición es distinta a la potestad tributaria.

Por lo anterior, debe entenderse que:

- i. El Estado es el sujeto activo de la potestad tributaria, misma que es ejercida a través del Congreso de la República, y termina con la creación y aprobación de la ley que crea el impuesto; y
- ii. El Estado ejerce como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, en Guatemala esta calidad es ejercida por la Superintendencia de Administración Tributaria, las municipalidades, entre otros, por medio de los cuales manifiesta la potestad de imposición o competencia administrativa, siendo estas, las encargadas de recaudar, los tributos.

b) Existencia de un destinatario legal tributario

Es la persona que debe pagar el tributo al fisco, ya que la creación normativa de un tributo implica como primer paso la descripción de una circunstancia hipotética, que el legislador

espera que se produzca respecto a una persona, o que esta ejecute el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético del hecho generador, el destinatario legal del tributo, no precisamente tendrá que ser el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

De lo anterior se puede indicar el ejemplo del impuesto al valor agregado, ya que el destinatario legal tributario en este caso sería el consumidor final, mientras que la persona que entera el impuesto al fisco es el contribuyente.

c) El destinatario legal tributario debe ser un particular

Como lo explica Jarach, citado por Villegas, “la capacidad contributiva significa la apreciación del hecho económico verificado en cuanto al sujeto le permite distraer dinero de sus necesidades privadas para destinarlo a contribuir a los gastos públicos”¹¹.

En la doctrina los entes estatales no pueden ser destinatarios legales tributarios, por cuanto técnicamente carecen de capacidad contributiva, pues sería sin sentido atribuir al Estado distraer dinero para las cuales toda su actividad y su existencia están destinados (atender las necesidades públicas).

Por lo anterior los entes del Estado, se entiende que no pueden ser destinatarios legales tributarios, ya que estos no tienen la capacidad para destinar dinero en atender y contribuir a los gastos públicos, pues no se puede pretender que el Estado obtenga recursos de las mismas contribuciones que los particulares aportan para que él pueda funcionar.

d) La relación jurídica tributaria se establece entre personas

De ninguna manera la relación jurídica tributaria se dará entre cosas, únicamente entre personas naturales o jurídicas se puede dar la obligación de dar, no dar, hacer o no hacer.

Por otro lado, el objeto principal de la relación jurídica tributaria es el tributo, o la obligación principal como tal, surgiendo a la par de esta, otras obligaciones, de las cuales se pueden mencionar: obligaciones subsidiarias, obligaciones accesorias y deberes formales.

¹¹ Villegas, Op. Cit., p. 320

1.3 Obligaciones inmersas en la relación jurídica tributaria

Las obligaciones inmersas en la relación jurídico tributaria son: la obligación principal, que al lado de esta surgen otras tales como las obligaciones subsidiarias, las obligaciones accesorias y los deberes formales.

1.3.1 Obligación principal

Giuliani Fonrouge, concluye que la obligación tributaria es “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”¹².

El Código Tributario Decreto 6-91 en el artículo 14, establece que “la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”¹³.

El objeto principal por el cual surge un vínculo entre dos sujetos, en este caso el Estado ejerciendo la función de acreedor y un sujeto que ejerce la función de deudor, de tal forma, se puede indicar que la obligación principal, es el vínculo jurídico por el cual un sujeto (deudor) debe pagar una suma de dinero o una cierta cantidad de cosas que se establecen en ley a otro (acreedor) que ejecuta su poder de imposición.

1.3.2 Obligaciones o deberes formales

Héctor Villegas, indica que “estos deberes, a pesar de ser generalmente similares, no son exigidos ante un único tipo de actividad actuante. Observando cuáles son los débitos instrumentales que habitualmente el fisco exige de las personas, vemos que los hay de diversos tipos y características, y son generalmente obligaciones de hacer, no hacer o

¹² Giuliani Fonrouge, Op. Cit., p. 429

¹³ Infile, S.A., Prontuario tributario. (8ª. Edición Guatemala: Infile, S.A., 2017.), p. 9

soportar (p. ej., soportar una declaración jurada, concurrir a una citación, contestar un requerimiento)”¹⁴.

La Ley General Tributaria de España, define a las obligaciones o deberes formales como las “obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”¹⁵.

Al respecto en el artículo 69 del Código Tributario, define como infracciones tributarias “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituyen infracciones que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”¹⁶.

Por lo anterior las obligaciones formales son aquellas que no implican cancelaciones dinerarias sino cumplimiento de formalismos que deben ir de la mano con el cumplimiento tributario o pago del impuesto; por lo general las obligaciones formales derivan del incumplimiento de la obligación principal.

1.3.3 Obligaciones subsidiarias

A diferencia de las obligaciones formales, en las obligaciones subsidiarias si resulta un importe dinerario a pagar por parte del obligado y crea el derecho de ser exigido por el beneficiario.

Fereiro Lapatza, citado por Arriola Marirén refiere que “junto a la obligación tributaria principal, se sitúan otras obligaciones que también tienen por objeto, total o parcialmente, la misma prestación, de las cuales se pueden mencionar las siguientes:

- a. La obligación a cargo del contribuyente de realizar pagos a cuenta de la obligación que nace con la realización del hecho generador;

¹⁴ Villegas, Op. Cit., p. 394

¹⁵ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Ley general tributaria y sus reglamentos. Edición actualizada (Madrid, 2018), p.19

¹⁶ Infile S.A., Op. Cit., p. 32

- b. La obligación a cargo del retenedor o sustituto de realizar, en lugar del contribuyente, pagos a cuenta de la obligación que, en su caso, ha de satisfacer el contribuyente;
- c. La obligación que nace a cargo del responsable solidario (por haber colaborado, por ejemplo, en una infracción; no haber exigido la factura) de pagar el tributo, colocándose, en esta situación pasiva, junto al contribuyente;
- d. Las obligaciones resultantes de las garantías reales (hipoteca, prenda) o personales, que deben prestarse en determinados supuestos; y
- e. Las obligaciones de sucesor de los sujetos pasivos, de todas las obligaciones anteriores, incluida la obligación principal¹⁷.

Las obligaciones tributarias subsidiarias, tienen por objeto el pago de la suma debida como tributo y en función de este mismo objeto se relacionan con la obligación tritutaría principal.

Por lo tanto, quien esté obligado a pagar la cuota del tributo, puede estar también obligado a pagar con ella las cantidades debidas por otras obligaciones accesorias de la obligación tributaria principal, como puede ser el pago de intereses de demora y la obligación de pagar recargos por la presentación extemporánea de declaraciones.

1.4 Elementos de la obligación tributaria principal

Existen elementos que deben estar claramente definidos por las leyes tributarias, de tal modo que, se pueden tener elementos que, al estar alineados, constituyen la obligación tributaria, y además dicha obligación al estar constituida, tiene ciertos elementos que la caracterizan, siendo estos los elementos de la relación jurídica ya constituida.

Basándose en la doctrina tradicional de las obligaciones, en torno a los conceptos de vínculo obligacional, sujetos y objeto de obligación, se debe distinguir entre los elementos que constituyen la obligación tributaria y los elementos de la obligación ya constituida.

¹⁷ Arriola Mairén, Op. Cit., p. 17

1.4.1 Elementos que constituyen la obligación tributaria principal

Los elementos que constituyen la obligación principal, son: el objeto del tributo, el elemento objetivo y elemento subjetivo, además de la base y tipo de gravamen.

a) Objeto del tributo

Es el soporte material de la imposición. Aquello que en lenguaje tributario se denomina “materia imponible” o “riqueza gravada”. En este caso, se emplea la palabra objeto en su aceptación de “fin o intento a que se encamina una acción u operación”. La riqueza es una parte de la realidad previa al tributo, pero “riqueza gravada” es solo aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible de cada tributo en tanto aparezca en las circunstancias descritas por estas normas. El objeto del tributo es así un concepto jurídico, una realidad jurídica.

b) Aspecto material del hecho imponible o elemento objetivo

Este aspecto está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal y prescindiendo de sus otros aspectos. Constituye el núcleo del hecho imponible y muchas veces es confundido con el propio hecho imponible. Este aspecto siempre presupone un verbo, que puede referirse tanto a un bien físico como a un concepto. Ej. Ganar un premio, poseer activos.

c) Aspecto personal del hecho imponible o elemento subjetivo

Es el vínculo que une a una persona con el aspecto material y, que, según lo dispuesto por el legislador, determina en cada caso su condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria. Ej. Ser propietario, usufructuario o poseedor a título de dueño de un bien inmueble urbano o rural.

d) Base y tipo de gravamen

Son los importes tributarios variables. La cantidad que debe ingresarse se fija en función de la base y del tipo de gravamen. La base imponible, constituye la dimensión o aspecto dimensional del aspecto material del hecho generador, en otros términos, es una magnitud

inherente al hecho generador. El tipo de gravamen, expresa aquella parte de la magnitud elegida como base que corresponde al Estado o ente público acreedor del tributo.

Los tipos de gravamen, se clasifican de la siguiente manera:

- f. Por derrama: Se da cuando la cantidad que se pretende se distribuye entre los sujetos (ejemplo: contribuciones especiales);
- g. Fijo: Cuando la ley, señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria (art. 5, ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Especial para Protocolos);
- h. Proporcional: Cuando se señala la cantidad un porcentaje fijo (art. 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado); y
- i. Progresivo: Cuando el porcentaje aumenta cuando al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo (art, 44 de la LAT y la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles).

1.4.2 Elementos de la obligación tributaria constituida

Los elementos de la obligación tributaria constituida, se ha indicado que la misma es definida por la doctrina tradicional, como el vínculo jurídico obligacional que se traba entre el Estado, como sujeto activo pretendiendo el cobro del tributo y un sujeto pasivo quien queda obligado a realizar dichos pagos.

Al tener claro los elementos que constituyen la obligación tributaria, se abordan los elementos que conforman la obligación tributaria constituida, los cuales son: Sujeto activo, sujeto pasivo, el vínculo jurídico obligacional y el objeto.

a) Sujeto activo

La obligación tributaria es consecuencia del ejercicio del poder tributario, por lo tanto, por excelencia el Estado es el sujeto activo.

El Código Tributario en el artículo 17, establece que “sujeto activo es el Estado o el ente público acreedor del tributo”¹⁸.

En tal sentido, la obligación tributaria es una consecuencia del ejercicio del poder tributario, por lo tanto, el Estado (incluye municipios y otros entes) por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, que le corresponde la potestad administrativa para exigir y controlar el cobro de los tributos, se convierte en el sujeto activo de la obligación tributaria.

b) Sujeto pasivo

Es la persona individual o colectiva que debe pagar el tributo fijado por la ley, es pertinente llamar sujeto pasivo a la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible.

Los siguientes se pueden mencionar como sujetos pasivos: contribuyente, sustituto, responsables solidarios y el estado como sujeto pasivo, sobre lo cual se abordará mas adelante para ampliar sobre este elemento.

c) Vínculo jurídico obligacional

Se da entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro del tributo y un sujeto pasivo que está obligado al pago. Es la sujeción del deudor para con el acreedor, en cuanto a cumplir con el pago de lo que debe.

d) Objeto

El objeto es el pago de la prestación o el tributo mismo, que debe ser pagado por los sujetos pasivos cuya pretensión le corresponde al sujeto activo.

1.5 Sujeto pasivo de la obligación tributaria

Existen corrientes sobre los sujetos pasivos donde se posiciona la mayoría, clasificando a los sujetos pasivos en dos categorías: contribuyentes (sujeto pasivo por deuda propia) y

¹⁸ Infile S.A., Op. Cit., p. 10

responsables (sujetos pasivos por deuda ajena) creando una subdivisión de los responsables en diversas especies. otra corriente doctrinal considera únicamente sujeto pasivo al contribuyente negando este título a los pagadores restantes y una tercera postura califican como sujetos pasivos al contribuyente y al sustituto, excluyendo de esta teoría al responsable.

Por su parte Villegas se apega por crear una mezcla de las corrientes definiendo al sujeto pasivo como:

- a. “Contribuyente: Es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio;
- b. Sustituto: Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga en lugar de; y
- c. Responsable solidario: Es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento”¹⁹.

Por otra parte, para Giuliani Fonrouge, “el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero”²⁰.

Alveño Ovando, define al sujeto pasivo como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, y respecto de este sujeto determina las siguientes categorías y situaciones: a) Obligados por deuda propia: Son las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado, y las personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. b) situación especial y responsables: fideicomisos: el responsable es el fiduciario; contrato de participación: el gestor ya éste como una persona

¹⁹ Villegas, Op. Cit., p. 328

²⁰ Giuliani Fonrouge, Op. Cit., p. 442

individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el legal representante de la misma; copropiedad: los copropietarios; sociedades de hecho: los socios; sociedades irregulares: los socios; sucesiones indivisas: el albacea, administrador o herederos”²¹.

Pugliese, citado por Emilio Margain, “clasifica a los sujetos pasivos en atención al origen de la deuda, en las siguientes categorías:

- a) Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa;
- b) Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria;
- c) Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;
- d) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria;
- e) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta; y
- f) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva”²².

El Código Tributario en su artículo 18, establece que “sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”²³.

El sujeto pasivo siempre tendrá como su fin ejercer de deudor en la obligación tributaria, pues es quien debe responder por el cumplimiento de la obligación por mandato de ley, y es el obligado ante el sujeto activo (acreedor) del pago del mismo, ya sea a título propio o por deuda ajena como lo abordaremos más adelante.

Por tanto, la estructura del sujeto pasivo, dependerá del fin que persigue, siendo la principal gravar la capacidad contributiva de un sujeto determinado; sin embargo, el concepto del sujeto pasivo debe ser analizado y optar por una definición más abierta que incluya, el cumplimiento de la prestación económica de la obligación principal, así como también de las obligaciones de carácter formal.

²¹ Alveño, Op. Cit., p. 130

²² Emilio Margain, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano (8ª. Ed. México, D.F: Editorial Universitaria Potosina, 1985) p. 287

²³ Infile, S.A., Op. Cit., p. 10

El sujeto pasivo de la obligación tributaria se puede definir de diferentes maneras; sin embargo, el fin siempre es el mismo, pues el sujeto pasivo es quien figura como el deudor tributario, y es el obligado ante el sujeto activo (acreedor) del pago del mismo, ya sea a título propio o por deuda ajena.

Por lo tanto, sujeto pasivo, es el responsable de realizar el pago por la realización del hecho imponible estipulado en la ley, ya sea como contribuyente principal, responsable solidario o sustituto, además queda obligado al cumplimiento de otras obligaciones de carácter formal que faciliten la obtención de los recursos al Estado.

1.5.1 Categorías de sujetos pasivos

El sujeto pasivo puede denominarse de distintas maneras de acuerdo a las circunstancias previstas por la ley, puede ser el principal o contribuyente responsable de la realización del hecho hipotético estipulado por la ley, así como responsable solidario o como sustituto, incluso como agente de retención, tal como se describen a continuación:

a) Contribuyente

Héctor Villegas denomina al contribuyente como “el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio”²⁴. Considerado por tal razón el principal sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal.

Dino Jarach indica que contribuyente “Es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo”²⁵.

El modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el numeral 1, del artículo 26, define que contribuyente “es el obligado tributario

²⁴ Villegas, Op. Cit., p. 328

²⁵ Dino Jarach, El hecho imponible. (3ª. Ed. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1982) p. 168

designado por la ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria”²⁶.

El contribuyente y el hecho imponible son los componentes del esquema más sencillo y esencial del tributo, pues al realizar el hecho imponible nace una obligación, la obligación tributaria principal, a dicha obligación nace en su lado pasivo, una persona, precisamente quien según la ley es la realizadora del presupuesto hecho tributario al que se conoce como contribuyente.

Usualmente la palabra contribuyente es utilizada para identificar a todos los ciudadanos que están obligados a realizar pagos para sostener la funcionalidad del Estado.

b) Sustituto

Ferreiro Lapatza, indica que “la técnica de la sustitución supone la creación por Ley de la obligación tributaria principal que tiene como sujeto pasivo al contribuyente que realiza el hecho imponible y, además, la creación por Ley de otra obligación que tiene como sujeto pasivo al sustituto. Esta otra obligación, a cargo del sustituto, está conectada a la obligación del contribuyente por una relación de subsidiaridad: ambas tienen el mismo acreedor y, total o parcialmente, la misma prestación, pero el respectivo deudor es diferente en una y en otra”²⁷.

Por su parte Villegas describe al sustituto como: “Aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo y por disposición de la ley, ocupa en lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídica tributaria. El sustituto, es, por tanto, quien paga en lugar de”²⁸.

El sustituto de la obligación tributaria principal es aquel a quien el legislador coloca en lugar de la persona realizadora del hecho hipotético que da nacimiento a la obligación, quedando obligada al cumplimiento de una determinada retribución generalmente dineraria, en lugar de la persona designada en primer lugar como deudor.

²⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Modelo de código tributario. (Panamá: CIAT, 2015), p. 53

²⁷ José Juan Ferreiro Lapatza, Curso de derecho financiero español (25ª. Ed., Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2006) p. 407

²⁸ Villegas, Op. Cit., p. 328

c) Responsable solidario

Para Villegas, “es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento”²⁹.

Arriola Mairén indica que “adopta la teoría según la cual el responsable constituye un sujeto pasivo de la obligación tributaria, por efecto de la solidaridad el contribuyente no queda excluido de la obligación tributaria y se mantiene en su polo negativo, pero se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible y se la asigna el carácter de sujeto pasivo de la obligación”³⁰.

A diferencia del sustituto, no excluye al destinatario legal tributario de la relación jurídica, que, al ser el deudor a título propio, no pierde la calidad de contribuyente, el responsable solidario es sujeto pasivo a título ajeno que está a lado de.

Por lo anterior el responsable es quien sin tener carácter de contribuyentes deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

d) Agente de retención

Héctor Villegas, define al agente de retención como “un deudor del contribuyente o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo”³¹.

El Código Tributario artículo 28 párrafo segundo, establece, “son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes”³².

²⁹ Villegas, *Ibid.*, p. 328

³⁰ Arriola, *Op. Cit.*, p. 27

³¹ Villegas, *Op. Cit.*, p. 339

³² Infile S.A., *Op. Cit.*, p. 16

Manuel Rapoport, citado por Arriola Mairén, señala “que el agente de retención generalmente es el que paga alguna suma que adeuda (salario, dividendos, intereses, etc.) y, por mandato legal, resta o detrae de su pago la cifra indicada por la norma como impuesto, para ser ingresada al fisco”³³.

Entendido, que el agente de retención es quien se halla en la obligación establecida en ley de detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el impuesto que corresponda, es decir realiza una operación aritmética de resta, al detraer la parte que corresponde al Estado por concepto de tributo.

e) Agente de percepción

Según Héctor Villegas, el agente de percepción es “aquel que, por su profesión oficio, actividad o función, está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco”³⁴.

En el Código Tributario artículo 28 tercer párrafo, se indica, “agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco”³⁵.

Manuel Rapoport citado por Arriola Mairén, refiere que es agente de percepción, “normalmente es acreedor (vendedor de bienes o suministrador de servicios) y, a su factura, nota de venta o cuenta, agrega o recarga la cifra indicada por la norma legal como impuesto, que cobrada o no del contribuyente ha de ser ingresada al fisco”³⁶.

Respecto a que los bancos del país no pueden ser considerados como agentes de percepción, tal confusión se puede dar por la definición que se encuentra en el tercer párrafo del artículo 28 del Código Tributario, el cual establece, “también serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos,

³³ Arriola, Op. Cit., p. 33

³⁴ Villegas, Op. Cit., p. 339

³⁵ Infile, S.A. Op. Cit., p 16

³⁶ Arriola, Op. Cit., p. 33

intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria³⁷; sin embargo, las definiciones de los tratadistas no dan lugar a dicha confusión.

A diferencia del agente de retención, el agente de percepción es quien se encuentra en la obligación de enterar al fisco la suma que corresponde al impuesto que el contribuyente agrega a la cantidad de dinero que el agente de percepción por su posición tiene contacto directo con el contribuyente, es decir, realiza una operación aritmética de suma, al agregar el impuesto al importe dinerario que recibe del contribuyente, la cual queda obligado a enterarlo ante el fisco.

Ambos son sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria principal por deuda ajena, aunque no se puede definir si son sujetos pasivos con responsabilidad solidaria y con carácter de sustitutos.

³⁷ Infile, S.A., Op. Cit., p. 16

CAPÍTULO II

SUJETOS PASIVOS RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

El Congreso de la República de Guatemala, por medio del Decreto 10-2012 creó la Ley de Actualización Tributaria, la cual consta de cinco libros. En el Libro I, Impuesto Sobre la Renta, se encuentran las regulaciones, elementos formales, personales y materiales del impuesto.

El libro I, Impuesto Sobre la Renta, está dividido por títulos, los que a su vez se subdividen en capítulos y éstos en secciones, que regulan el impuesto indicado, el cual se liquida de forma separada según la categoría de renta, indicadas en el artículo 2.

El artículo 1 establece que “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país”³⁸.

En este orden de ideas, toda renta obtenida dentro del territorio nacional, por un nacional o por una persona extranjera residente o no en el país, con o sin establecimiento permanente, queda gravada para el pago del impuesto sobre la renta.

El objeto de la ley, es gravar todo tipo de renta generada dentro del territorio nacional, según la actividad económica que se realice son llamados en la ley categorías de rentas descritas en el artículo 2, el cual establece: “Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Las rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo 3. Las rentas del capital y las ganancias de capital”³⁹. Sin perjuicio de las disposiciones generales, se establecen sujetos pasivos para cada categoría de renta, de tal forma que, el impuesto se liquida en forma separada, por lo tanto, existen sujetos pasivos por cada categoría de renta.

Para una adecuada comprensión, de los sujetos pasivos que surgen de la aplicación del impuesto sobre la renta, se citan autores que definen este concepto.

³⁸ Ibid., p. 90

³⁹ Ibid.

Para Héctor Villegas “hay gran diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal.

- a. La primera corriente (creemos que la mayoría) divide a los sujetos pasivos en dos categorías: contribuyentes, (sujeto pasivo por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria;
- b. Otra vertiente doctrinal considera que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores;
- c. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujeto pasivo el contribuyente y el sustituto. Se excluye -en cambio- al responsable como sujeto pasivo;
- d. Otros autores afirman que sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir al que pagó por él⁴⁰.

Villegas adquiere su propia postura indicando que: “contribuyente: es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es deudor a título propio.

Sustituto: es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga en lugar de.

Responsable solidario: es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.

Sigue indicando Villegas que, a diferencia del sustituto, el responsable solidario, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo

⁴⁰ Villegas Op. Cit., p 327

a título de contribuyente. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está al lado de⁴¹.

Según Giuliani Fonrouge, sujeto pasivo “es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero⁴².”

El Código Tributario artículo 18 establece que sujeto pasivo “es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable⁴³.”

En ese orden de ideas, el sujeto pasivo es la persona individual o jurídica obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, siempre que sea disposición expresada en la ley, sea en calidad de contribuyente, responsable o sustituto.

A continuación, se desarrollan los sujetos pasivos garantes de la aplicación del impuesto sobre la renta, según la procedencia de la renta.

2.1 Sujetos pasivos del impuesto para las rentas de actividades lucrativas

Son rentas de actividades lucrativas, aquellas provenientes por la realización de actividades habituales u ocasionales por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, residentes en Guatemala; dicha actividad como lo indica la LAT en el artículo 10, puede ser la combinación de factores de producción, para transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o la prestación de servicios.

El sujeto pasivo es la persona individual o jurídica sobre quien recae la obligación de hacer el pago del impuesto, sea en calidad de contribuyente principal, responsable o agente de retención.

De tal forma que, una persona individual, jurídica o un no residente sin establecimiento permanente, al realizar cualquiera de las actividades consideradas como rentas de fuentes

⁴¹ Ibid., p. 328

⁴² Fonrouge Op. Cit., p. 442

⁴³ Infile, S.A., Op. Cit., p. 10

guatemalteca, detalladas en el artículo 4 numeral 1. de la LAT, queda sujeto al impuesto sobre la renta y por lo tanto a liquidar el impuesto.

El artículo número 12 de la LAT, establece que los sujetos pasivos responsables de liquidar el impuesto para las rentas de actividades lucrativas son los: contribuyentes del impuesto y agentes de retención.

2.1.1 Contribuyentes del impuesto

Para Héctor Villegas contribuyente, “es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio”⁴⁴.

La LAT en el artículo 12, establece que “son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas ... se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas”⁴⁵.

a) Personas individuales

Persona física o de existencia visible, llamadas también como personas naturales, son todos aquellos sujetos que cuya existencia legal da inicio con su nacimiento y, por tal hecho se les reconoce personalidad, para adquirir derechos y contraer obligaciones, sin importar cual sea su sexo, estado civil, nacionalidad y condición.

b) Personas jurídicas

Llamados así los sujetos que pueden adquirir derechos y contraer obligaciones, que no son

⁴⁴ Villegas, Op. Cit., p. 329

⁴⁵ Infile S.A., Op. Cit., p. 98

personas individuales o físicas, sino la unión de estos principalmente con el fin de obtener lucro, adquiriendo personalidad, al momento de quedar legalmente constituidas.

c) Ente o patrimonio

Entidad u organismo, susceptible de adquirir derechos, o contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible.

d) Residente

Para efectos tributarios el artículo 6 del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, considera residente a:

1) La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca en territorio nacional más de 183 días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre, aun cuando no sea de forma continua.
- b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país.

2) También se consideran residente:

- a) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado guatemalteco y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.
- b) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser funcionarios o empleados de entidades privadas por

menos de 183 días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre.

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

3) Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios, que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:

- a) Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala;
- b) Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional; y
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

e) Fideicomiso

Disposición de última voluntad en virtud de la cual el testador deja sus bienes, o parte de ellos, encomendados a la buena fe de una persona para que, al morir ésta a su vez, o al cumplirse determinadas condiciones o plazos, transmita la herencia a otro heredero o invierta el patrimonio del modo que se le señale.

f) Contratos en participación

Contrato por medio del cual, un comerciante llamado gestor, se obliga a compartir con una o varias personas llamadas participantes (sean o no comerciantes) que le aportan bienes o servicios, las utilidades o pérdidas que resultaren de las operaciones de tal giro; es decir, negocio jurídico que permite juntar a más de dos personas individuales o jurídicas, para realizar actividades mercantiles, pero no con la finalidad de crear una persona jurídica, pero sí, la de lucrar.

g) Copropiedades

Existe copropiedad cuando un bien o un derecho pertenecen pro indiviso (no dividido) a dos

o más personas. Ejemplo: la creación de un negocio de venta de zapatos, el cual puede pertenecer a varias personas, es decir entre ellos pactarán cual será el aporte que darán para la formación de la copropiedad sin convertirse en una sociedad, cada uno obtendrán y se repartirán los frutos o utilidades. Dentro de una copropiedad al existir varios propietarios, se debe nombrar a un representante legal.

h) Comunidades de bienes

El conjunto de bienes o derechos que civilmente se reconocen dentro de una copropiedad y que éstos pertenecen a un número de copropietarios, es lo que en sí se identifica como una comunidad de bienes.

i) Sociedades irregulares

Reguladas en el artículo 223 del Código de Comercio, el cual indica que las sociedades irregulares son todas aquellas que, aunque no estando inscritas en el Registro Mercantil, ni teniendo existencia legal (escritura pública), éstas, se exteriorizan como tales frente a terceros y los socios responderán solidaria e ilimitadamente de las obligaciones sociales.

j) Sociedades de hecho

Están reguladas en el Código de Comercio en el artículo 224, las cuales al igual que las sociedades irregulares no tienen existencia legal y la falta de esta formalidad produce nulidad absoluta de la misma; no obstante, los socios responderán solidaria e ilimitadamente frente a terceros, con quienes hubieren contratado a nombre y en interés de la sociedad de hecho.

Existe una unión de hecho (de facto) entre dos o más personas, las cuales se obligan a aportar bienes, dinero, trabajo etc., para llevar a cabo una actividad comercial, con el fin de obtener utilidades y repartirlas; es decir, solo existe unión de voluntades; sin embargo, son consideradas por la autonomía del derecho tributario, como entes económicos generadores de renta afecta, por consiguiente, éstos, deberán de corresponder con la obligación tributaria pertinente.

En ese orden de ideas, aunque se indique que deben cumplir con sus obligaciones tributarias, por rentas obtenidas, la legislación tributaria guatemalteca, no ofrece los mecanismos para regular, controlar, fiscalizar y recaudar los impuestos que se generan por la obtención de rentas en una sociedad de hecho.

k) Encargo de confianza

Gestiones realizadas en nombre ajeno, encomendada a cuidar o utilizar algo. Ejemplo: El fideicomiso en su propia naturaleza, es un encargo de confianza, donde el fiduciario por fe espera que el fideicomitente cumpla con el fin u objeto del fideicomiso.

l) Gestión de negocios

El Código Civil guatemalteco en el artículo 1605, refiere a esta clase de entes, dentro de las obligaciones provenientes de hechos lícitos sin convenio, suscitándose éstos, cuando, sin convenio (el gestor) se encarga voluntariamente de los negocios de otro, estando obligado a dirigirlos y manejarlos últimamente y en el provecho del titular, cesando la gestión de aquel, desde el momento en que se persone en el negocio.

m) Patrimonios hereditarios indivisos

La muerte de una persona, significa la transmisión del patrimonio por parte del causante a una sucesión indivisa y de ésta, a los herederos; es decir, como resultado de este hecho (muerte del causante), automáticamente nace, sin necesidad de cualquier documento, la sucesión indivisa.

Las obligaciones formales y materiales de estos entes o patrimonios sin personalidad jurídica, deberán de ser cumplidas por los señalados en el artículo 22 del Código Tributario y serán éstos los que legalmente representen a tales entes afectos.

**CUADRO 1 RESPONSABLES QUE DEBEN CUMPLIR LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA DE LOS ENTES O PATRIMONIOS SIN PERSONALIDAD
JURÍDICA**

ENTE	RESPONSABLE
Fideicomiso	El fiduciario
Contratos en participación	El gestor, si es una persona jurídica será el representante de la misma
Copropiedad	Los copropietarios
Sociedades de hecho	Los socios
Sociedades irregulares	Los socios
Sucesiones indivisas	El albacea, administrador o herederos

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada.

En ese orden de ideas, contribuyente es la persona que está obligada a pagar una cuota por concepto de impuesto, cada vez que este realice el presupuesto jurídico o hecho generador, que debe estar definido por la ley.

2.1.2 Agentes de retención

Son sujetos pasivos del impuesto, en calidad de agentes de retención, quienes paguen o acrediten rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago del impuesto.

Actúan en calidad de agentes de retención del impuesto sobre la renta en la categoría de rentas de actividades lucrativas, los que establece el artículo 47 del libro I de la LAT.

1. “Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con lo establecido en este libro, el código de comercio y otras leyes;
2. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas;
3. Las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales y otros entes. y
4. Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos

de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas⁴⁶.

De manera general, es importante aclarar que un contribuyente que obtenga rentas de actividades lucrativas, tiene la opción de elegir y liquidar el impuesto en uno de los regímenes: Sobre los ingresos de actividades lucrativas y opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

De acuerdo al régimen acogido, los contribuyentes del impuesto sobre la renta, deberán cumplir obligaciones comunes.

Sin embargo, la obligación de retener el impuesto sobre la renta, existe para aquellos contribuyentes inscritos en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, siempre que realicen operaciones con los contribuyentes inscritos bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas o con un no residente sin establecimiento permanente.

Para practicar la retención, se exceptúa los casos donde las operaciones son menores a Q.2,500.00 excluyendo el Impuesto al Valor Agregado, para tales casos el contribuyente inscrito en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, deberá liquidar el impuesto y en su declaración jurada mensual, cancelar el impuesto que resulte por los ingresos que no fueron objeto de retención.

El Libro I del Decreto 10-2012, establece en el párrafo tercero del artículo 46, que: “Los contribuyentes que sean autorizados por la Administración Tributaria a efectuar los pagos directamente, deberán indicar en la factura que pagan directamente el impuesto a la Administración Tributaria, identificando la autorización respectiva, en tal caso no procederá efectuar la retención⁴⁷”.

Por lo tanto, toda persona individual o jurídica que esté obligado a llevar contabilidad completa, entes del estado, asociaciones, fundaciones, residentes o un residentes sin establecimiento permanente que realice pagos o acreditaciones a contribuyentes que se

⁴⁶ Ibid., p. 119

⁴⁷ Ibid.

encuentren inscritos sobre el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, están obligados a retener la parte que corresponde al impuesto sobre la renta según las disposiciones previstas en la sección IV del libro I de la LAT régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

En tal sentido, pareciera que un contribuyente inscrito en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, no está obligado en a practicar retención de impuesto sobre la renta; sin embargo, existe la obligación en los casos siguientes: Al momento de emitir factura especial y cuando realice operaciones con una persona no residente sin establecimiento permanente, entre otras.

2.2 Sujetos pasivos de las rentas del trabajo en relación de dependencia

Una de las categorías de rentas que establece la LAT, son las rentas obtenidas por el trabajo en relación de dependencia, es decir, las que obtiene el empleado de un patrono o empleador.

En el título III, del libro I de la Ley, se encuentra las disposiciones generales, regulaciones y la forma de liquidar las rentas del trabajo en relación de dependencia, así como el sujeto pasivo definido en el artículo 71 del libro I del Decreto 10-2012, identificado como contribuyente.

Aunque en la LAT no se encuentre textualmente, el patrono se debe considerar como sujeto pasivo, quien, al momento de realizar el pago del sueldo al empleado, actúa como agente de retención del impuesto sobre la renta.

2.2.1 Contribuyente

Sujeto pasivo en calidad de contribuyente es la persona que presta sus servicios en calidad de empleado, es a quien la ley obliga a liquidar el impuesto de forma anual.

Para tal efecto en el artículo 71 de la LAT se establece que: “Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”⁴⁸.

Para comprender de mejor manera quienes son contribuyentes se definen los siguientes conceptos:

a) Relación de dependencia o de trabajo

Para Manuel Ossorio la relación de trabajo, “representa una idea principalmente derivada de la doctrina italiana, según la cual el mero hecho de que una persona trabaje para otra en condiciones de subordinación contiene para ambas partes una serie de derechos y obligaciones de índole laboral, con independencia de que exista o no, un contrato de trabajo”⁴⁹.

b) Patrono

Manuel Ossorio, define como patrono a la “persona física (aunque el concepto también cabe aplicarlo a las personas jurídicas) que, en el contrato laboral, da ocupación retribuida a los trabajadores que quedan en relación subordinada. Es, pues, el propietario de la empresa y quien la dirige personalmente o valiéndose de otras personas. Es llamado también empleador y empresario”⁵⁰.

El responsable de liquidar el impuesto es el empleado; sin embargo, aunque la ley no lo contemple dentro de los sujetos pasivos según el capítulo III del título III de la LAT, el patrono cumple la función de agente de retención por lo tanto se debe considerar como uno de los sujetos pasivos responsables pues queda obligado a practicar y liquidar el impuesto retenido.

En el artículo 71 de la LAT, sólo se considera sujeto pasivo para esta categoría de renta al contribuyente; sin embargo, el empleador o patrono, cumple el papel de sujeto pasivo en

⁴⁸ Ibid., p. 132

⁴⁹ Manuel Ossorio, Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Edición electrónica, (Guatemala: Datascan, S.A, s.a.) p. 832

⁵⁰ Ibid., p. 705

calidad de agente de retención.

2.2.2 Agente de retención

Las retenciones son de mucha importancia, porque a través de ellas se recauda el impuesto, en efecto, el Estado no puede esperar a recibir anualmente el impuesto que grava la renta obtenida por los contribuyentes durante todo el año, necesitado de flujos continuos de dinero, las retenciones juegan ese papel, al obtener de manera anticipada parte del impuesto que se liquidará de manera definitiva anualmente.

El agente de retención colabora con la Administración Tributaria en las tareas de recaudación del impuesto, teniendo su base en la ley, por lo que de no realizar la retención o realizarla de manera errónea, contrario a lo estipulado en ley, genera sanciones administrativas y en casos de apropiación indebida de sumas de impuesto retenido, sanciones penales.

Giuliani Fonrougue indica que el agente de retención “es sustituto del contribuyente, quien lugar de éste, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria”⁵¹.

Por su parte Valdés Costa manifiesta que “con carácter de resumen de las disposiciones legales vigentes, puede decirse que son las personas extrañas a la relación jurídica tributaria entre el ente público y el contribuyente, obligadas a ingresar a la administración el adeudo del contribuyente. Para tal efecto se le faculta para retener o percibir el importe correspondiente; si lo hace queda como único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo y, en consecuencia, el contribuyente queda liberado en la misma medida; si no lo efectúa, será responsable solidariamente con el contribuyente”⁵².

“El agente de retención es quien por ser deudor o por ejercer una función pública, una actividad, un oficio o una profesión se encuentra en contacto con una suma de dinero que en principio, correspondería al contribuyente y, consecuentemente, puede amputar la parte de

⁵¹ Fonrougue, Op. Cit., p. 467

⁵² Ramón Valdés Costa, Curso de derecho tributario (2ª. Ed., Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A., 1996), p. 341

la misma que corresponde al fisco en concepto de tributo, ingresándolo a la orden de ese acreedor”⁵³.

El modelo de Código Tributario del CIAT en el artículo 28 numeral 1 establece “agente de retención y obligado a realizar ingresos a cuenta: 1) Es agente de retención la persona o entidad, a quien la ley de cada tributo, atendiendo a su actividad, función o posición contractual, le impone la obligación de retener los tributos o los importes a cuenta de éstos de otros obligados tributario y entregarlos al acreedor tributario”⁵⁴.

De tal forma que agente de retención es quien se haya obligado por mandato de ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a los contribuyentes, el gravamen tributario que corresponda, asumiendo la obligación de enterar el impuesto retenido a la Administración Tributaria.

La obligación de retener el impuesto para las rentas obtenidas en relación de dependencia, recae sobre el patrono, quien está obligado por mandato de ley a realizarlas y hacer los pagos por concepto de retenciones practicadas, las cuales deberá calcular y aplicar en forma mensual en base a los tipos impositivos que abordaremos más adelante y tendrá el carácter de pago anticipado a cuenta de la liquidación anual, a cuenta del contribuyente principal.

En tal sentido, se da el escenario de sustitución, ya que el sujeto pasivo es el contribuyente (empleado), este es sustituido por el patrono con la figura de agente retenedor, debido a que el patrono es el responsable por el pago por las retenciones mensuales practicadas cuando corresponda.

Se entiende que existe la obligación de realizar la liquidación anual y si resultare impuesto a pagar, ya no es el patrono el responsable de retener y pagar dicho impuesto, sino que el empleado debe liquidar el impuesto que resulte si en dado caso las retenciones que le fueron practicadas no compensan el total del impuesto que debe pagar.

⁵³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, La función de fiscalización de la administración tributaria El Control de los Agentes de Retención. (Roma: CIAT, 2015), p. 5

⁵⁴ CIAT., Modelo de Código Tributario. Op. Cit. p. 54

2.3 Sujetos pasivos de las rentas de capital y las ganancias de capital

Otra de las categorías de renta, son las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, siendo estas las que se obtienen de forma aislada de la actividad principal que desarrollan los contribuyentes.

- a) Rentas de capital: Proviene de la ejecución de bienes patrimoniales, toda vez, la ejecución de dichos bienes no sean del giro habitual o el contribuyente comercialice de manera usual con dichos bienes; son consideradas así derivadas a que al momento de ejecutarlas desaparece la fuente productora, por lo cual ya no se puede obtener más rentas de esos bienes;
- b) Ganancias y pérdidas de capital: La LAT en el artículo 83 numeral 3, establece “son ganancias y pérdidas de capital..., las resultantes de cualquier transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos”⁵⁵.

Al respecto Portillo Barahona indica “se producen como consecuencia de los aumentos y disminuciones en el valor del patrimonio, que se ponen de manifiesto por cualquier alteración de aquel, ya sea como efecto de una compraventa, permuta, o revaluación, de los elementos patrimoniales o derechos”⁵⁶.

Para efecto la LAT en el artículo 83 establece el hecho generador “constituye hecho generador del impuesto sobre la renta, la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país”⁵⁷.

Para considerar una renta dentro de la categoría de rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, la actividad por la que se obtiene la renta debe ser un acto eventual y no ser de la

⁵⁵ Infile S.A., Op Cit., p. 136

⁵⁶ Elvis Orlando Portillo Barahona, Impuesto sobre la renta: Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, (Chiquimula, Guatemala: Monografía del Programa de Ciencias Económicas del Centro Universitario de Oriente 2015, p. 83)

⁵⁷ Infile, S.A., Op. Cit., p. 135

actividad ordinaria o a la actividad principal a la que se dedica el contribuyente, si fueran de la actividad normal estas rentas se deben liquidar y encajar en las rentas de actividades lucrativas.

Dicho concepto conlleva a que existan una posible confusión derivado a que la LAT en el artículo 1 establece el objeto del impuesto, cuyo texto establece “se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país”⁵⁸. Como se puede observar, si el impuesto grava las rentas; sin embargo, en el artículo 83 se establece el hecho generador para esta categoría de rentas indicando que se gravan las pérdidas de capital, las cuales por lógica no están gravadas para el pago del impuesto sobre la renta.

Esta categoría de renta se encuentra regulada en la LAT en el título IV a partir del artículo número 83 al artículo 96, regulando los sujetos pasivos en los artículos 85 y 86, como contribuyentes y responsables como agentes de retención.

2.3.1 Contribuyentes

Son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas de capital y ganancias de capital, los cuales fueron descritos en los sujetos pasivos de las rentas de actividades lucrativas.

2.3.2 Responsable como agente de retención

En términos generales la LAT en el artículo número 86 establece que actúan como agentes de retención por las rentas de capital y las ganancias de capital los siguientes:

- a. Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria y el Código de Comercio u otras leyes;

⁵⁸ Ibid., p. 90

- b. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas;
- c. Las universidades, colegios, asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios profesionales y otros entes asociativos; y
- d. Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generan rentas afectas.

Es importante aclarar que para considerar que se trata de rentas, ganancias y pérdidas de capital, éstas deben ser aisladas de la actividad habitual que desarrollan los contribuyentes, pues al ser recurrente, deberá ser liquidada como una renta de actividad lucrativa.

2.4 Sujetos pasivos de las rentas de no residentes sin establecimiento permanente

Se aborda las rentas de no residentes sin establecimiento permanente, debido a que un no contribuyente residente con establecimiento permanente, deberá liquidar el impuesto de conformidad a las rentas de actividades lucrativas.

Constituyen rentas de no residentes, cuando éste obtenga rentas de cualquier tipo de renta según su clasificación según su procedencia como se indicó al inicio de este capítulo, tales como, rentas de actividades lucrativas, rentas de relación de dependencia y las rentas y ganancias de capital, para lo cual se establece en los artículos 98 y 99 del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, los sujetos pasivos para cuando ocurra este escenario, siendo estos contribuyentes, responsables y agentes de retención.

2.4.1 Contribuyentes sin establecimiento permanente

Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en el territorio guatemalteco, que obtengan ingresos gravados por cualquiera de las

categorías de rentas clasificadas según su procedencia, (rentas de actividades lucrativas, rentas del trabajo en relación de dependencia, rentas y ganancias de capital)

2.4.2 Responsables

El Código Tributario en el artículo 25 establece que “Es la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste”⁵⁹.

De conformidad con el artículo 99 de la LAT, con relación a las rentas obtenidas por un no residente sin establecimiento permanente, son responsable y agente de retención los siguientes:

- a) Quienes paguen las rentas devengadas por los contribuyentes sin establecimiento permanente;
- b) Los depositarios; y
- c) Administradores de los bienes o derechos.

2.4.3 Agentes de retención

Actúan en calidad de agentes de retención los residentes que realicen pagos o acreditamientos a personas individuales o jurídicas no residentes, según la categoría de renta, realizada la retención, el agente de retención es el único responsable ante la administración tributaria por el impuesto retenido.

En ese orden de ideas, el agente de retención sustituye al sujeto pasivo principal, en este caso al no residente, para efectos del impuesto sobre la renta, los no residentes son sujetos pasivos; estos, no pueden ser sustituidos por otro sujeto pasivo, ya que si el agente de retención no realiza la retención respectiva, el no residente en calidad de contribuyente debe enterar el impuesto correspondiente, algo que en la práctica resulte bastante inoperante colocando el ejemplo de un artista que realice su presentación en territorio nacional, si el contribuyente responsable de practicar la retención no la realiza, el artista se retirará del país sin cancelar el impuesto por las rentas obtenidas.

⁵⁹ Ibid., p. 14

Se puede concluir que, con relación al impuesto sobre la renta, el responsable y el agente de retención, es el mismo sujeto que realiza el pago o acreditamiento a cuenta de un contribuyente no residente sin establecimiento permanente.

CUADRO 2 SUJETOS PASIVOS RESPONSABLES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

Categoría de renta	Agente de retención	Obligado	Base legal
Actividades lucrativas	Quien paga o acredita la renta	Contribuyente	Artículos 12, 13 y 47
Del trabajo	El patrono	Empleado	Artículos 75, 79 y 80
Del capital y las ganancias de capital	Quien paga o acredita la renta	Contribuyente	Artículos 85, 86 y 94
No residente sin establecimiento permanente	Residente que paga o acredita la renta	No residente sin establecimiento permanente	Artículos 98, 99, 105 y 106

Fuente: Elaboración propia con base a bibliografía citada y consultada.

CAPÍTULO III

CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DE LOS AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El agente de retención, considerado como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, por deuda ajena, está obligado además de realizar el pago del impuesto, al cumplimiento de las obligaciones accesorias que surgen al practicar la retención, obligaciones que se describen en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

El agente de retención, es quien por ser deudor o por ejercer una función pública, una actividad o una profesión se encuentra en contacto con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente y consecuentemente, puede amputar la parte de la misma que corresponde al fisco en concepto de tributo, ingresándolo a la orden de ese acreedor.

Mientras que el agente de percepción es quien resta de la suma de dinero el impuesto que corresponda; mientras que, por su parte, el agente de percepción, es aquél que por su profesión, oficio o actividad se halla en la situación de recibir del contribuyente una suma de dinero a cuyo monto originario debe adicionársele el tributo que luego ingresará al Fisco.

Héctor Villegas citado en la conferencia técnica del CIAT, indica “en cuanto al agente de percepción y en las hipótesis más comunes, es quien recibe dinero del contribuyente, y a ese dinero le adiciona el importe del gravamen (es decir, practica una operación aritmética de suma). Al contrario, el retentista es quien entrega dinero al contribuyente (o entra en contacto directo con ese dinero) y de esos fondos extrae el impuesto (es decir, practica una operación aritmética de resta)”⁶⁰.

Ambos siempre entregan o de alguna manera reciben una suma de dinero de parte del contribuyente principal, circunstancia que le da la posibilidad de retener o percibir el impuesto que corresponda.

⁶⁰ CIAT., La función de fiscalización de la administración tributaria., Op. Cit. p. 5

3.1 Obligaciones de los contribuyentes y responsables

Son obligaciones de los contribuyentes entre otras las siguientes:

- a) Presentar declaraciones, notificaciones, autoliquidaciones y otros documentos que requiera la legislación tributaria y la administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones;
- b) Mantener en su domicilio fiscal o en la oficina del contador, los libros de contabilidad y registros tributarios que las normas correspondientes establezcan, durante el plazo establecido en la ley;
- c) Atender las citaciones, comunicaciones y notificaciones por vía electrónica o cualquier otro medio válido en derecho realizadas por la Administración Tributaria;
- d) Respalidar todas las operaciones que realice en la ejecución de sus actividades mercantiles, comerciales, profesionales y de cualquier índole, sobre las que exista obligaciones establecidas en la legislación fiscal, por medio de la documentación legal correspondiente; y
- e) Suministrar a la Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, en la forma y plazos que establece la ley.

El impuesto sobre la renta se liquida de forma separada según la categoría de renta y cada caso el agente de retención, quien por pagar o acreditar en cuenta sumas de dinero a los contribuyentes, queda por mandato de ley obligado a retener la parte que corresponde al impuesto sobre la renta, además debe cumplir con las obligaciones accesorias, tales como:

- a) Emitir y entregar constancia de retención;
- b) Liquidar el impuesto retenido; y
- c) Elaborar anexos.

En el Código Tributario, se estipula las infracciones tributarias que serán objeto de sanciones para los agentes de retención de cometer dichas infracciones.

En ese orden de ideas el artículo 71 del Código de Tributario establece que “son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones;
2. La mora;
3. La omisión del pago de tributos;
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria;
5. El incumplimiento de las obligaciones formales; y
6. Las demás que se establecen expresamente en el Código Tributario y en las leyes tributarias específicas⁶¹.

3.2 Obligaciones de los agentes de retención por pagar o acreditar rentas de actividades lucrativas

En esta categoría de rentas, se retendrá el impuesto sobre la renta, a aquellos contribuyentes que estén afiliados al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Los obligados por mandato de ley a practicar la retención por el monto que corresponda, en esta categoría de renta, deberán cumplir con las siguientes obligaciones establecidas en la LAT.

3.2.1 Obligación de retener

De conformidad con el primer párrafo uno del artículo 48 de la LAT, el cual establece que “los agentes de retención deben retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta el monto que corresponda de acuerdo al monto facturado excluyendo el Impuesto al Valor Agregado⁶².”

⁶¹ Infile S.A., Op. Cit., p. 32

⁶² Ibid., p. 120

Los contribuyentes que realicen pagos o acrediten en cuenta por la compra de bienes o prestación de servicios, a contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas están obligados a retener la parte que corresponda en concepto de Impuesto Sobre la Renta.

Actúan en calidad de agentes de retención de las rentas de actividades lucrativas los siguientes:

1. Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con lo establecido en el libro I impuesto sobre la renta, de la Ley de Actualización Tributaria, el código de comercio guatemalteco y otras leyes;
2. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas;
3. Las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales y otros entes; y
4. Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

El contribuyente que actúe en calidad de agente de retención para las rentas de actividades lucrativas, no está obligado a practicar dicha retención en los siguientes casos:

1. No procede realizar retención a los contribuyentes inscritos en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, quienes están obligados a consignar en las facturas la leyenda “sujetos a pagos trimestrales”;
2. No están obligados a practicar la retención, cuando el monto de la operación sea menor a dos mil quinientos quetzales (Q2,500.00), excluyendo el Impuesto al Valor Agregado;

3. Tampoco deberán retener el impuesto, cuando los contribuyentes soliciten a la SAT, realizar el pago directo del impuesto.

Todo contribuyente que realice pagos o acredite en cuenta por la adquisición de bienes o servicios a un contribuyente que liquida el impuesto bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, está obligado a retener el Impuesto Sobre la Renta cuando corresponda de conformidad con el o los tipos impositivos establecidos.

3.2.2 Tipos impositivos para la determinación de la retención

Para el agente de retención, la obligación principal es retener el impuesto que corresponda y para hacerlo de la manera correcta, debe aplicar a la renta pagada los tipos impositivos que establece la Ley de Actualización Tributaria en el libro I, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los tipos impositivos que se deben aplicar a la renta pagada o acreditada en cuenta, para realizar la retención a los contribuyentes que liquidan el impuesto por medio de retenciones (régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas) serán un cinco y un siete por ciento (5% y 7%).

CUADRO 3 TIPOS IMPOSITIVOS APLICABLES EN LAS RETENCIONES PARA EL REGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

(Valores expresados en quetzales)

Rango de renta pagada	Importe fijo	Tipo impositivo de
0.01	0.00	5% sobre la renta imponible
30,000.01 en adelante	1,500.00	7% sobre el excedente de 30,000.00

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada.

3.2.3 Determinación de la retención

Dichos tipos impositivos serán aplicados de la siguiente manera: el cinco por ciento será aplicado para los pagos o rentas acreditadas a cuenta que sean de un centavo (0.01) hasta

treinta mil quetzales (30,000.00) y si la renta pagada o acreditada es mayor a treinta mil quetzales y un centavo (30,000.01) se debe retener un importe fijo de un mil quinientos quetzales (1,500.00) más el siete por ciento (7%) sobre el excedente de treinta mil quetzales (30,000.00), valores excluyendo el impuesto al valor agregado.

Los rangos de renta indicados en el cuadro número 3, corresponden a lo indicado en el artículo 44 de la LAT; sin embargo, para el cálculo de la retención se considera lo establecido en el párrafo segundo del artículo 48 de la misma ley, el cual indica que “los agentes de retención cuando les presten servicio o hagan compras de bienes por un valor menor a dos mil quinientos quetzales (2,500.00) excluyendo el Impuesto al Valor Agregado, no están obligados a practicar la retención”⁶³.

CUADRO 4 CÁLCULO DE RETENCIÓN CUANDO LA RENTA NO SUPERA LOS TREINTA MIL QUETZALES

(Valores expresados en quetzales)

Datos		Tipo impositivo		Retención
Fecha de factura	A	B	C	D=A*B
	Monto neto	Porcentaje	Importe fijo	
09/10/2018	9,800.00	5%	N/A	490.00 (9,800.00 x 5%)

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada.

CUADRO 5 CÁLCULO DE RETENCIÓN CUANDO LA RENTA SUPERA LOS TREINTA MIL QUETZALES

(Valores expresados en quetzales)

Datos		Tipo impositivo		Retención
Fecha de factura	A	B	C	D=A*B
	Monto neto	Porcentaje	Importe fijo	
09/10/2018	32,000.00	7% sobre excedente de 30,000.00	1,500.00	1,640.00 (2,000.00 x 7%) + 1,500.00

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada

3.2.4 Obligación de emitir constancia de retención

Según se indica en la Ley de Actualización Tributaria en el artículo número 48 primer párrafo, “el agente de retención emitirá la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y la entregará al contribuyente a más tardar dentro de los primeros cinco (5) días del mes inmediato siguiente”⁶⁴.

El artículo 48 indica que la constancia de retención debe ser emitida con la misma fecha de la emisión de la factura, por lo que, el legislador, no consideró las compras al crédito, pues bajo el supuesto que se den estas operaciones (operaciones a crédito), debe emitir la constancia y retener el impuesto sin haber pagado o acreditado la renta.

En ese orden de ideas se debe enterar el impuesto en las cajas fiscales, se haya o no pagado la factura al proveedor, porque la obligación de enterar la retención quedó en función de la fecha de emisión de la constancia, y esta hay obligación de emitirla con la fecha de la factura.

Por tal motivo, en los primeros 10 días hábiles del mes inmediato siguiente se debe efectuar el pago de lo que corresponda retener, esto solo aplica para las rentas de actividades lucrativas, ya que, en el caso de retenciones a empleados, rentas de capital y rentas de no residentes, su tratamiento es diferente.

La constancia de retención debe ser emitida desde la aplicación electrónica que la SAT, pone a disposición de los contribuyentes la cual se denomina RetenISR

Se establece la herramienta electrónica denominada RetenISR, destinada al registro, operación y entrega electrónica de las aplicaciones de las retenciones del impuesto sobre la renta, la cual es de uso obligatorio para todos aquellos contribuyentes que paguen, pongan a disposición o acrediten rentas afectas sujetas a retención a terceras personas.

La herramienta electrónica RetenISR puesta a disposición de los contribuyentes que actúen en calidad de agentes de retención, ha sufrido modificaciones o actualizaciones, actualmente la versión que se utiliza es la denominada RetenISR1.6, desde la cual se emiten las

⁶⁴ Ibid.

constancias para las retenciones en los casos de: 1) rentas de actividades lucrativas, 2) rentas de capital, 3) facturas especiales.

El agente de retención, de no emitir la constancia, será acreedor a una multa de acuerdo a la infracción cometida según el numeral 18 del artículo 94 del Código Tributario, el cual indica lo siguiente “el agente de retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforme a la ley corresponde.

Sanción: multa de un mil quetzales (Q1,000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo”⁶⁵.

3.2.5 Liquidación del impuesto retenido

El artículo 48, establece que “Las retenciones que corresponda practicar, deben enterarse a la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que se emitió la constancia de retención, mediante el formulario de declaración jurada que para efecto ponga a disposición la Administración Tributaria”⁶⁶.

Aunque en el artículo citado, referente al lapso de tiempo que se tiene para la presentación del impuesto retenido, no especifica si se deben tomar como días corridos o días hábiles, en tal sentido con base a lo establecido en el numeral 4 del artículo 8 del Código Tributario guatemalteco “en los plazos que se computan por días, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles”⁶⁷.

El impuesto retenido, debe ser enterado por medio del formulario electrónico SAT-1331 el cual se encuentra a disposición en la plataforma electrónica Declaraguatate, el formulario indicado se deben liquidar las retenciones por rentas de actividades lucrativas, así como las retenciones por emisión de factura especial, retenciones por rentas del trabajo, retenciones por ganancias y rentas de capital.

⁶⁵ Ibid. p. 43

⁶⁶ Ibid. p. 120

⁶⁷ Ibid. p. 8

3.2.6 Otras obligaciones de los agentes de retención

Todo agente de retención para los casos de rentas de actividades lucrativas debe elaborar y acompañar a la declaración jurada un anexo que brinde información sobre los contribuyentes retenidos.

En ese orden de ideas, las retenciones practicadas, deberán ser enteradas a la Administración Tributaria, mediante declaración jurada a la cual debe acompañar un anexo el cual debe contener como mínimo la siguiente información: Número de Identificación Tributaria, nombres y apellidos, fecha de factura, serie de factura, número de factura, número de la constancia, concepto, monto base para el cálculo y el valor de la retención.

CUADRO 6 ANEXO QUE SE DEBE ACOMPAÑAR AL PRESENTAR LA DECLARACIÓN

NIT	Nombre y apellidos completos	Fecha de factura	Serie	Número de factura	Número de constancia	Concepto	Monto base	Retención

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada.

3.3 Obligaciones de los patronos como agentes de retención por las rentas de trabajo

Para las rentas de trabajo en relación de dependencia, también existe la figura de agente de retención, siendo este, el patrono o pagador de la renta que obtiene el empleado en relación de dependencia, por la prestación de servicios personales en calidad de empleado, el cual debe cumplir con las obligaciones establecidas en el Libro I de la LAT.

De manera puntual se agregan unos conceptos que ayudaran a la comprensión de lo indicado, a continuación, los siguientes:

- a) Trabajador: toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo;

- b) Contrato individual de trabajo: se cual fuere su denominación, es el vínculo económico-jurídico mediante el que una persona (trabajador), queda obligada a prestar a otra (patrono), sus servicios personales o a ejecutarle una obra, personalmente, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata o delegada de esta última, a cambio de una retribución de cualquier clase o forma; y
- c) Salario o sueldo: Es la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del cumplimiento del contrato de trabajo o de la relación de trabajo vigente ante ambos. Salvo las excepciones legales, todo servicio prestado por un trabajador a su respectivo patrono, debe ser remunerado por éste.

El patrono en calidad de agente de retención del impuesto para las rentas en relación de dependencia debe cumplir obligaciones tributarias siendo las principales las siguientes:

- Proyectar la renta imponible;
- Retener el impuesto a pagar según la renta imponible proyectada;
- Emitir constancia de retención;
- Entregar constancia al empleado;
- Pagar mensualmente las retenciones practicadas;
- Adjuntar a la declaración jurada anexo que contenga información de las retenciones practicadas;
- Emitir un informe anual de las retenciones practicadas; y
- Devolver al empleado lo retenido en exceso.

3.3.1 Obligación de proyectar la renta anual

Una de las obligaciones principales del patrono o pagador es hacer una proyección de la renta neta anual del trabajador, la cual debe hacer al inicio de la relación laboral y cada principio de año, la cual debe proyectar por el número de meses que faltan para que finalice el período de liquidación anual que para efectos de la presente renta es de enero a diciembre de cada año.

Todo patrono que tenga uno o más empleados que al realizar la proyección de ingresos anuales, resulte impuesto sobre la renta a pagar, está obligado a practicar la retención del impuesto que corresponda.

A la renta proyectada, debe deducir el monto de 48,000.00 quetzales por concepto de gastos personales y el monto de las cuotas anuales estimadas por concepto de pagos al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Previsión Militar y al Estado por concepto de cuotas a regímenes de previsión social.

Al valor obtenido le debe aplicar el tipo impositivo correspondiente de acuerdo a lo que establece el artículo 73 de la LAT, todos los meses el patrono cumpliendo su calidad de agente de retención deberá retener al trabajador sobre la doceava parte del monto proyectado, siempre que la proyección se haya calculado en enero; si la proyección fuera la que se practicó al inicio de la relación laboral y esta si hubiere iniciado en cualquier mes distinto a enero, la proyección al igual que el monto de la retención se debe hacer por el número de meses que falten para que se termine el período de liquidación.

El trabajador debe indicar al patrono si laboraba anteriormente para otro patrono, debiendo presentar las constancias de retención que le practicaron en el trabajo anterior, quedando obligado el patrono a sumar las rentas obtenidas para la proyección de la renta anual.

Por cualquiera que sea la razón, si se modifica el monto anual estimado de la renta neta del trabajador, el patrono en calidad de agente de retención sin necesidad de informar al trabajador, deberá efectuar un nuevo cálculo de la renta proyectada y actualizar en los meses sucesivos el monto que debe retener.

3.3.2 Obligación de retener

En el artículo 75 de la LAT se establece la obligación de retener el impuesto sobre la renta para esta categoría de renta, el cual indica que “todo patrono que pague o acredite a personas residente en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajador”⁶⁸.

⁶⁸ Ibid. p. 133

El patrono tiene la obligación de retener el impuesto sobre la renta siempre que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal, siempre que al determinar la renta proyectada proceda practicar dicha retención.

En este orden de ideas, toda persona que posea uno o más trabajadores permanentes o eventuales que sean residentes guatemaltecos por cualquiera que sea la naturaleza del trabajo que desempeñan, debe retener una parte correspondiente al Impuesto Sobre la Renta dicha retención debe ser calculada en base a la renta pagada por cada uno de los trabajadores cuando corresponda.

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

El patrono en calidad de agente de retención, debe determinar el impuesto definitivo informando a la SAT dentro de los primeros dos meses del año calendario; sin embargo, si la relación laboral termina previo a la finalización del período de liquidación de este impuesto, el patrono debe determinar a la fecha de finalización del contrato individual el impuesto definitivo, en ambos casos debe devolver las sumas retenidas en exceso o retenerle la cantidad faltante.

Es importante indicar que aunque la ley establece la obligación de hacer una liquidación definitiva al final de la relación laboral, esta no indica el plazo para realizarla, por lo que el patrono en calidad de agente de retención si la relación laboral finaliza previo a la finalización del período de liquidación, no tiene plazo para realizar dicha declaración, la cual puede afectar al empleado al momento de la determinación de las retenciones en su próximo empleo si así fuera el caso, ya que no puede demostrar si se le retuvo lo adecuado en su empleo anterior.

3.3.3 Tipos impositivos aplicables para el cálculo de la retención

Para determinar el impuesto sobre la renta que el patrono debe retener, en la categoría de

rentas de trabajo en relación de dependencia, debe aplicar los tipos impositivos respectivos estipulados en la LAT, de acuerdo a las escalas de ingresos anuales.

La ley establece dos escalas de ingresos anuales, sobre las cuales se debe aplicar los tipos impositivos del 5% o 7% como se indica en el artículo 73 de la LAT.

Las escalas de ingresos anual que prevé la LAT son las siguientes: de un centavo (Q0.01) a trescientos mil quetzales (Q300,000.00) y la escala para aquellos contribuyentes que obtengan ingresos anuales a partir de los trescientos mil quetzales con un centavo.

CUADRO 7 TIPOS IMPOSITIVOS PARA RENTAS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

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

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada.

El patrono en calidad de agente de retención, al valor de la renta anual aplicará los tipos impositivos indicados en la LAT.

3.3.4 Determinación de la retención

La renta imponible anual proyectada, determinada al inicio de la relación laboral o al inicio de cada año, se debe dividir por el número de meses que faltan para la terminación del período de liquidación para esta categoría de renta. De tal forma que si la proyección se realiza en enero de cada año se debe dividir en 12 partes, a la cual se le aplicará el tipo impositivo que corresponda.

El patrono debe retener por concepto de impuesto sobre la renta el monto que corresponda de la manera siguiente: el 5% sobre el monto de hasta Q.300,000.00 y el 7% sobre el monto que exceda los trescientos mil quetzales.

Es importante indicar que el tipo impositivo que se aplica para los ingresos que superan los trescientos mil quetzales (7%) se le debe sumar un importe fijo equivalente a Q.15,000.00.

3.3.5 Obligación de emitir constancia de retención

En el artículo 78 de la LAT, se establece que “los agentes de retención proporcionaran a los trabajadores a quienes les retenga, dentro de los primeros diez (10) días inmediatos siguientes de efectuado el pago de la renta, las constancias que indiquen el nombre, Número de Identificación Tributaria del patrono y del trabajador, la renta acreditada o pagada y el monto retenido”⁶⁹.

Sin embargo, dicha constancia de retención puede ser suprimida, debido a que en el reglamento de la LAT Acuerdo Gubernativo 213-2013 en el artículo 70 establece que “la constancia de retención mensual del impuesto sobre la renta, practicada a los trabajadores en relación de dependencia a que se refiere el artículo 78 de la ley, podrá ser incorporada en la boleta de liquidación del pago del salario o documento equivalente en que se detallan los descuentos practicados”⁷⁰.

En el artículo 79 de la LAT, se establece que el patrono deberá emitir una constancia que contenga el monto del impuesto definitivo en los casos de conclusión del contrato individual de trabajo.

El patrono en calidad de agente de retención para las rentas del trabajo en relación de dependencia, deberá realizar la retención por medio del formulario que se encuentra en Declaraguante SAT-1901 ISR ante patrono, debiendo elegir dentro del formulario la opción definitiva.

3.3.6 Pago del impuesto retenido

Las retenciones practicadas se deben pagar de manera mensual y ser enteradas a la Administración Tributaria por los medios que esta disponga.

Para el efecto en artículo 80 de la LAT, establece que “los patronos o pagadores, por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición, deberán presentar declaración jurada de las retenciones practicadas y pagar el impuesto retenido, debiendo

⁶⁹ Ibid. p. 134

⁷⁰ Ibid. p 196

acompañar a la misma un anexo en el cual se especifique el nombre y apellido completos y Número de Identificación Tributaria de cada uno de los contribuyentes que soportaron la retención, el concepto de la misma, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención, dicha declaración jurada deberá ser presentada dentro de los primeros 10 días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones, aunque se hubiese omitido realizar la retención”⁷¹.

Las retenciones practicadas se deben pagar mensualmente, debiendo presentar declaración jurada dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones.

La Administración Tributaria, establece que para pagar el impuesto retenido se debe presentar la declaración jurada que se encuentra en Declaraguante, según formulario SAT-1331. RETENCIÓN ISR

3.4 Obligaciones del contribuyente que actúa en calidad de agente de retención por los casos de ganancias y rentas de capital

Constituye hecho generador del impuesto sobre la renta para la presente categoría, la generación de capital y de ganancias de capital en Guatemala, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país.

Dichas rentas, son objeto de retención, siendo uno de los sujetos pasivos encargados de liquidar el impuesto según la LAT, el agente de retención, quien está obligado a practicar y enterar el impuesto retenido a la SAT.

Actúan en calidad de agente de retención y deben responder en calidad de agente de retención del impuesto sobre la renta cuando paguen rentas de capital por cualquier medio o forma por mandado de ley los siguiente:

- a. Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con la LAT y el Código de Comercio guatemalteco u otras leyes;

⁷¹ Ibid. p. 135

- b. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas;
- c. Las universidades, colegios, asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios profesionales y otros entes asociativos; y
- d. Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias 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.

3.4.1 Obligación de retener

En el artículo 94 de la LAT se establece que “toda persona que pague rentas de capital, por cualquier medio o forma, cuando proceda, debe retener el impuesto sobre la renta a que se refiere el presente título”⁷².

De tal manera que el contribuyente que actué en calidad de agente de retención cuando corresponda, están obligados a retener con carácter definitivo el impuesto sobre la renta, desde el momento en que se haga efectivo el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero o en especie al contribuyente que obtenga la renta.

3.4.2 Tipos impositivos que se deben aplicar para la determinación de la retención

Cuando el contribuyente que actúe en calidad de agente de retención cuando pague o acredite en cuenta bancaria rentas que se conviertan en rentas de capital para dicho sujeto, el agente de retención aplicando el tipo impositivo que corresponda, debe calcular el monto del impuesto a retener.

El agente de retención, para calcular el impuesto que debe retener, en la LAT se establecen tipos impositivos que se aplican según corresponda como se muestra a continuación.

⁷² Ibid. p. 141

En la categoría de rentas de capital, se establecen diferentes tipos impositivos según la clasificación de la renta de capital o ganancias de capital.

a) Tipo impositivo para las rentas de capital y para las ganancias de capital

En el artículo 92 de la LAT, está establecido el tipo impositivo aplicable para la categoría indicada, el siguiente: “el tipo impositivo aplicable a la base imponible de las rentas de capital mobiliario e inmobiliario y para las ganancias de capital es del diez por ciento (10%)”⁷³.

b) Tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades

El tipo impositivo aplicable para esta clasificación se establece en el artículo 93 de la LAT, el cual establece: “el tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, es del cinco por ciento (5%)”⁷⁴.

De tal forma que el tipo impositivo que se debe aplicar dependerá de la procedencia de la renta que se pague o acredite.

Es importante indicar que la LAT establece cuatro categorías de rentas:

1. Rentas de capital inmobiliario;
2. Rentas de capital mobiliario;
3. Ganancias y pérdidas de capital; y
4. Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares.

Sin embargo, cuando se refiere a los tipos impositivos indicados en el artículo 92, se refiere a un tipo impositivo para las rentas de capital mobiliario e inmobiliario y para las ganancias de capital, siendo para estas el 10%; además, se establece el tipo impositivo para la distribución

⁷³ Ibid. p. 140

⁷⁴ Ibid.

de dividendos, ganancias y utilidades por un 5%, cuando estableció en el inciso d numeral 2 del artículo 84 estas rentas como rentas de capital mobiliario y no estableció, un tipo impositivo para la categoría 4 (rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares).

La SAT, al momento de obtener un premio por lotería, rifas, sorteos o bingos, pone a disposición en el formulario 1331 un apartado para liquidar dichas rentas atribuyéndoles un tipo impositivo del 10%.

3.4.3 Determinación de la retención

Cuando se determine que un contribuyente obtuvo rentas o ganancias de capital ya sea mobiliarias o inmobiliarias, se debe aplicar los tipos impositivos establecidos en la LAT para esta categoría de renta al monto pagado o acreditado que corresponda, obteniendo de esta manera el impuesto a retener.

3.4.4 Pago de las retenciones practicadas

Las retenciones practicadas se deben liquidar y pagar a la Administración Tributaria por los medios que esta ponga a disposición, para lo cual pone a disposición en Declaraguat el formulario 1331.

Las retenciones practicadas durante un mes calendario, deben pagarse durante los primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero; por lo tanto, el período de liquidación es mensual.

Es importante hacer la indicación que para el contribuyente que figure como agente de retención cuando retenga impuesto sobre la renta por la categoría de rentas, ganancias y pérdidas de capital, no está obligado a emitir constancia que respalde la misma, el contribuyente tendrá como constancia de lo realizado el formulario electrónico por medio del cual reportó el impuesto retenido.

3.5 Obligaciones de los agentes de retención cuando pague rentas a un no residente sin establecimiento permanente

Todo persona, contribuyente o no, cuando pague o acredite en cuenta a las personas no residentes sin establecimiento permanente, están obligados a retener la parte que corresponda al impuesto sobre la renta.

3.5.1 Obligación de retener

Para el efecto el artículo 99 de la LAT establece que “quienes paguen las rentas devengadas por los contribuyentes sin establecimiento permanente, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento permanente, responden solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que hayan pagado o las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tengan encomendados, respectivamente”⁷⁵.

Toda renta que obtengan los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente en el territorio nacional, deberá ser objeto de retención, la cual se calculará sobre la base imponible, que será el monto que le haya sido efectivamente pagado o acreditado en cuenta a la cual aplicará el tipo impositivo que corresponda según la actividad que haya originado el pago de la renta.

3.5.2 Tipos impositivos que se deben aplicar para el cálculo del impuesto a retener

Según el artículo 104 de la LAT, los tipos impositivos que se deben aplicar a los pagos o acreditamientos por las rentas pagadas por un contribuyente a un no residentes sin establecimiento permanente, son las siguientes:

El cinco por ciento (5%) que se aplicará a:

1. Actividades de transporte internacional de carga y pasajeros:

⁷⁵ Ibid. p. 142

- i. El valor de los pasajes vendidos en el país o en el extranjero para ser extendidos en Guatemala, Independientemente del origen o destino del pasajero.
 - ii. El valor de los fletes por carga originaria de Guatemala con destino al extranjero, aun cuando dichos fletes se contraten o sean pagados en cualquier forma, fuera de Guatemala. En el caso de fletes de carga proveniente del extranjero, cuando el valor del flete sea pagado en Guatemala.
 - iii. El monto que las personas no residentes dedicadas al transporte, así como sus representantes en Guatemala, cobren a los usuarios del transporte como parte del servicio que éstas prestan, incluyendo el combustible, almacenaje, demoras, uso de oficinas en el puerto, uso de electricidad o penalizaciones.
 - iv. Primas de seguros, primas de fianzas, reaseguros, retrocesiones, y reafianzamientos, que obtengan no residentes.
 - v. Telefonía, transmisión de datos y comunicaciones internacionales de cualquier naturaleza y por cualquier medio, provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza en Guatemala y otros países. En todos los casos independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio.
 - vi. Los dividendos, reparto de utilidades, ganancias y otros beneficios, así como toda transferencia o acreditamiento en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes.
2. Se aplicará un tres por ciento (3%) en el caso siguiente:
 - i. A empresas usuarias en el país por el suministro de noticias internacionales, cualquiera que sea la forma de retribución y por la utilización en Guatemala de películas cinematográficas, tiras de historietas, fotonovelas, grabaciones musicales y auditivas y cualquier otra proyección, transmisión o difusión similar de imágenes o sonidos en la República, cualquiera que sea el medio empleado.
 3. Un diez por ciento (10%), será aplicable para el siguiente caso:

- i. Para los intereses, pagados o acreditados a personas no residentes sin establecimiento permanente.
4. El tipo impositivo del quince por ciento (15%) será aplicado en los casos siguientes:
- i. Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos.
 - ii. Los pagos o acreditamientos en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación.
 - iii. Las regalías.
 - iv. Los honorarios.
 - v. El asesoramiento científico, económico, técnico o financiero; y
5. El veinticinco por ciento (25%) de tipo impositivo, se aplicará para aquellas rentas gravadas que no se especificaron anteriormente.

3.5.3 Emisión de constancia de retención

Para las retenciones practicadas a un no residente sin establecimiento permanente, la obligación para el agente de retención de emitir una constancia que respalde el impuesto retenido, basta con la presentación del formulario SAT-1352, el cual servirá como constancia, tanto para el agente de retención como para el sujeto retenido.

De tal forma que no existe un plazo establecido, toda vez que en el artículo 105 de la LAT establece únicamente que el agente de retención debe expedir constancia de la retención efectuada, el plazo establecido de diez días (10) está indicado para la presentación de la declaración que detalle las retenciones practicadas.

Es importante mencionar, que la LAT, no menciona la obligación por parte del agente retenedor, de emitir ni entregar constancia del impuesto retenido a la persona no residente sin establecimiento permanente, ni plazo para entregar dicha constancia.

3.5.4 Enterar el impuesto retenido

Las retenciones que se practiquen a los no residentes sin establecimiento permanente por las rentas que obtenga, se deberán enterar a la Administración Tributaria por medio declaración jurada, utilizando el formulario SAT-1352, dentro del plazo de los primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero.

Si no se práctica la retención, el no residente sin establecimiento permanente debe autoliquidar y pagar el impuesto sobre la renta; sin embargo, el agente de retención responderá de manera solidaria.

3.6 Obligaciones que debe cumplir el agente de retención cuando emita una factura especial

Todo contribuyente que se vea en la necesidad de emitir facturas especiales, está obligado por mandato de ley a retener el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta.

Para tal efecto el artículo 16 de la LAT indica que las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad completa de acuerdo al Código de Comercio, los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, y a quienes la Administración Tributaria autorice, cuando emitan facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán retener el impuesto sobre la renta con carácter de pago definitivo.

3.6.1 Obligación de retener

El contribuyente cuando se vea en la necesidad de emitir una factura especial, ya sea porque la persona o entidad que vende el producto o presta el servicio no cuenta con facturas autorizadas por la SAT o teniendo se niega a entregar la misma, debe retener el impuesto sobre la renta luego de excluir el impuesto al valor agregado, aplicando las tasas impositivas respectivas.

3.6.2 Tipos impositivos

Para el cálculo de la retención del impuesto sobre la renta por la emisión de facturas especiales, los tipos impositivos que se deben aplicar son los establecidos para liquidar el impuesto del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Es importante aclarar que, aunque los tipos impositivos sean los mismos para las rentas de actividades lucrativas, en el caso de la factura especial, no aplica el monto mínimo de dos mil quinientos quetzales excluyendo el IVA para retener el impuesto sobre la renta, de tal forma que no importa el monto por el cual sea emitida la factura especial.

CUADRO 8 TIPOS IMPOSITIVOS PARA EL CÁLCULO DE LA RETENCION POR LA EMISIÓN DE FACTURA ESPECIAL

Rango de renta pagada o acreditada en cuenta	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q0.00	5% sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00

Fuente: Elaboración propia con base a bibliografía cita y consultada.

3.6.3 Emitir constancia de retención

Para los casos en los que un contribuyente actúe en calidad de agente de retención por la emisión de factura especial, este no está obligado a emitir una constancia como tal, que respalde la retención practicada, para el efecto deberá indicar en la misma factura el monto del impuesto sobre la renta que retuvo, así como lo que corresponde al impuesto al valor agregado, dicha copia de la factura servirá como constancia.

3.6.4 Enterar y presentar el impuesto retenido

Los contribuyentes que actúen en calidad de agente de retención, por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición, deben presentar y enterar el impuesto retenido con la declaración jurada, a la cual debe acompañar un anexo, el cual debe

contener la siguiente información de cada una de las personas a las que les emitió la factura especial.

CUADRO 9 ANEXO QUE SE DEBE ACOMPAÑAR CON LA PRESENTACION DE LA DECLARACION

Nombre completo	Domicilio fiscal	NIT o DPI	Concepto (bien o servicio)	Renta pagada o acreditada	Monto de lo retenido
Daniel Alejandro Lima Recinos	4 calle 5-90 zona 1, Chiquimula,	38578385-9	bien	Q6,000.00	Q300.00

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada.

El plazo para liquidar el impuesto retenido por la emisión de factura especial son los primeros 10 días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones.

3.7 *Gross up* (método de absorción)

Aunque no existe una traducción establecida al español, el *gross up*, es la aplicación de fórmula matemática para el cálculo de la retención del impuesto absorbido (método de absorción) por el agente de retención.

Para Caballero Bustamante “es el mecanismo o procedimiento que permite a la empresa o persona natural no domiciliada de determinado país a obtener la contraprestación deseada sin que se vea afectado económicamente por el impuesto a la renta que le podría imponer el país de la fuente donde realiza sus actividades y a su vez obliga a la otra parte contratante, domiciliada en determinado país (país de la fuente), asumir el costo fiscal correspondiente. De esta forma, el obligado a pagar el impuesto a la renta vía retención, es quien asume financieramente dicho concepto y el no domiciliado obtiene el monto exacto y pactado contractualmente sin que se reduzca sus ingresos por aplicación de una retención del impuesto a la renta”⁷⁶.

⁷⁶ Caballero Bustamante, **Tribunal Fiscal: Gross Up de Impuesto a la Renta.** (en línea) consultado el 1 de noviembre de 2018. Disponible en: <https://studylib.es/doc/8305313/gross-up---informativo-caballero-bustamante>

Alfredo R. Sternberg indica que el método *gross up* “se trata de un acrecentamiento de la base imponible del impuesto a las ganancias resultante de integrar el monto del impuesto a las ganancias a la misma, cuando la persona física o jurídica domiciliada en el país (en el caso que nos interesa, el prestatario) se hace cargo del referido impuesto a las ganancias que corresponde al beneficiario de la renta (en nuestro caso, el prestador del exterior).

Para aplicar este método, debe practicarse la retención del impuesto a las ganancias sobre la renta acrecentada, para lo cual debe dividirse la renta antes del acrecentamiento por un factor (1 dividido la tasa del impuesto por ganancia neta presunta)”⁷⁷.

Por su parte Edgar Mendoza lo define como “la absorción de impuestos por parte de la contratante, que básicamente es una fórmula matemática que se utiliza para equilibrar por un lado la determinación del impuesto a cargo del contribuyente no residente conforme a la ley, y por el otro lado para cumplir con el pago pactado, especialmente por servicios especializados, sin los cuales no se podría conservar o generar la fuente de las rentas”⁷⁸.

En la práctica, se aplica una fórmula matemática para equilibrar, por un lado, la determinación del impuesto a cargo del contribuyente que le corresponda de acuerdo a la ley y, por otro lado, para cumplir con el pago pactado por los servicios contratados.

El método de cálculo de retención *Gross up* comienza con el importe neto. Los impuestos debidos se calculan según la cantidad neta para que el beneficiario reciba el importe total neto y el agente de retención remita los impuestos calculados al fisco.

El *gross up*, es un método para el cálculo de la retención, el impuesto se calcula sobre el importe neto, el retenido y el retenedor, llegan al acuerdo que, del monto pactado, el retenedor absorberá el impuesto que resulte, y este entere la retención al fisco.

⁷⁷ Alfredo R. Sternberg, **Integración del grossing up de impuesto a las ganancias en la base imponible del IVA. El fallo Puentes del Litoral de la SCJN.** (en línea) consultado el 29 de octubre de 2018. Disponible en <http://thomsonreuterslatam.com/2014/12/doctrina-del-dia-integracion-del-grossing-up-de-impuesto-a-las-ganancias-en-la-base-imponible-del-iva-el-fallo-puentes-del-litoral-de-la-scjn-por-alfredo-r-sternberg/>

⁷⁸ Edgar Mendoza **Gross up y su tratamiento fiscal.** (en línea) consultado el 29 de octubre de 2018. Disponible en <https://iuristec.com.gt/index.php?title=Articulo:0050>

La LAT no contempla el procedimiento de absorción del impuesto (*gross up*), pero tampoco lo prohíbe tácita o expresamente; sin embargo, al referirse a los gastos deducibles, contenidos en el artículo 21, inciso 15, establece que son deducibles los impuestos efectivamente pagados por el contribuyente, exceptuando el impuesto sobre la renta cuando no constituya costo.

En ese orden de ideas, para Edgar Mendoza la ley faculta la absorción del impuesto como costo o gasto deducible una vez cumpla con lo indicado en el párrafo anterior.

En segundo párrafo del artículo 63, de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, contempla la absorción del impuesto sobre la renta por parte del retenedor, el cual establece que “en los casos que el agente de retención tome a su cargo el pago del impuesto que deba pagar el contribuyente, para los efectos de establecer el monto de la retención, deberá incrementarse la renta en el monto correspondiente al impuesto”⁷⁹.

Al respecto la SAT fija su criterio indicando que el contribuyente domiciliado no podrá deducir el impuesto sobre la renta que haya asumido y que corresponda a un tercero no domiciliado en Guatemala, según Criterio Institucional No. 2-2017.

3.8 infracciones y sanciones tributarias para los agentes de retención

De acuerdo al Código Tributario, existen infracciones y sanciones que los agentes de retención pueden incurrir, las cuales se describen a continuación:

3.8.1 Deberes formales que deben cumplir los agentes de retención

Todo contribuyente que actúe en calidad de agente de retención bajo los escenarios que se abordaron anteriormente, además de cumplir con las obligaciones indicada en cada apartado, deben cumplir con deberes formales para no incurrir en una infracción, como las siguientes:

Infracción: No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en el Código Tributario y en las leyes específicas de cada impuesto.

⁷⁹ Tuncho Granados, Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Guatemala: Ediciones fiscales, 2012), p. 54

Sanción: Multa equivalente al impuesto cuya retención omitiere.

Infracción: Presentar las declaraciones posteriores al plazo establecido en la ley tributaria específica.

Sanción: Multa de cincuenta quetzales por cada día de atraso, con una sanción máxima de mil quetzales.

Infracción: El agente de retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada.

Sanción: Multa de mil quetzales por cada constancia de retención no entregada en tiempo.

3.8.2 Apropiación indebida de tributos

Cometen apropiación indebida de tributos, quienes, actuando en calidad de agente de retención o de percepción, no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por la las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos.

Quienes cometan esta falta, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido, si se hiciere efectivo el pago antes de ser requerido por la SAT, la sanción se reducirá en un 50%.

Si requerido el pago del impuesto retenido transcurren 30 días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, el agente de retención o de percepción no realiza el pago del impuesto retenido, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

Artículo 70 competencia: “cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar

inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.

El Juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias, deberá permitir que los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal⁸⁰.

Artículo 90 prohibición de doble pena -Non bis in idem-. “Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción⁸¹.

De tal manera que en el artículo 358 C, del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, establece que “comete delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entera a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de 1 a 6 años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

⁸⁰ Infile. S.A., Op. Cit., p. 32

⁸¹ Ibid. p. 38

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”⁸².

⁸² Lex Artis, Código penal de Guatemala (Guatemala: Ediciones Mayte, 2017), p. 185

CAPÍTULO IV

CASO PRÁCTICO

Con el objeto de desarrollar y describir las obligaciones que los contribuyentes deben cumplir al momento de encontrarse en la posición que por mandato de ley deben retener el impuesto sobre la renta por las operaciones que realizan, se elabora un caso práctico enfocado a las actividades realizadas durante un mes calendario; para el efecto se describen diferentes escenarios que se dan dentro de las operaciones comerciales de un contribuyente. En consecuencia y con fines académicos, se utilizan nombres, números de identificación tributaria (NIT), correos electrónicos, fechas y otros datos ficticios, con el fin de desarrollar paso por paso todo lo que debe realizar el contribuyente en calidad de agente retenedor, desde la determinación, cálculo, hasta la presentación de la declaración para la liquidación de las retenciones.

4.1 Descripción de la entidad

Para el efecto, se utilizará el nombre del contribuyente denominado La Práctica, Sociedad Anónima, fundada el 1 de julio de 2018, según la escritura de constitución número 76 del 19 de junio de 2018, inscrita en el Registro Mercantil con la patente de comercio número 4658, el 5 de julio de 2018 e inscrita ante la Superintendencia de Administración Tributaria, el 10 de julio de 2018 con Número de Identificación Tributaria 56188-8; con domicilio fiscal en la 6 calle 6-69 zona 1 del municipio y departamento de Chiquimula, correo electrónico laprasapurifica@gmail.com.

El objeto de la entidad es purificar y distribuir agua apta para el consumo humano, se inscribió ante SAT según el Registro Tributario Unificado -RTU-, bajo la actividad económica Purificadoras, está obligada a llevar contabilidad completa, según lo estipulado en el Código de Comercio, afiliada al impuesto al valor agregado régimen general, impuesto sobre la renta en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, al impuesto sobre circulación de vehículos y al impuesto de solidaridad, bajo la modalidad de acreditar este último al impuesto sobre la renta; además, está obligada a practicar retenciones del impuesto sobre la renta cuando corresponda según las operaciones y escenarios estipulados en la LAT; también debe presentar informe semestral de inventario. LAPRASA, como se le llamará de

aquí en adelante a la entidad, cuenta con un establecimiento comercial ubicado en la 3ra. Calle 16-50 zona 1 de Chiquimula, para lo cual solicitó autorización ante SAT de facturas serie M, rango autorizado de la 1 a la 5000, las cuales tienen un año de vigencia, por ser las primeras facturas autorizadas, según el artículo 29 del Decreto 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las cuales fueron autorizadas según resolución número 2018-1-61-34683 del 20 de julio de 2018; así mismo, autorizó facturas especiales de la serie E, rango autorizado de la 1 a la 50, autorizadas según resolución número 2018-1-61-8574, la imprenta autorizada, Impresión Digital, entregó las facturas impresas al contribuyente el 31 de julio de 2018; los documentos impresos de la serie M, cuentan con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado así como la leyenda “Sujeto a Pagos Trimestrales”. (Ver apéndice I).

4.2 Transacciones ordinarias

Para llevar a cabo sus operaciones del mes de agosto, LAPRASA realizó compras y adquirió bienes y servicios por las cuales recibió facturas de contribuyentes afiliados al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, las cuales tienen impresa la leyenda “sujetos a retención definitiva”, de la siguiente manera:

Se compró a Equipos S.A con NIT 4330671-3 tanques y filtros (maquinaria) por Q75,000.00 según factura 3456 serie K, del 1 de agosto de 2018.

Además, al señor Danilo Paz con NIT 6284729-4 propietario de Impresión Digital, imprenta autorizada ante SAT, se le canceló por la impresión de las facturas serie M y E, el total de Q550.00 según factura número 10278 del 1 de agosto de 2018.

A la empresa Plástico S.A con NIT 6491605-7, se le cancelaron las facturas números 50789 por Q.28,000.00 de fecha 2 de agosto de 2018, por la compra de 5,000 tambos de 8 galones plásticos, la factura 50795 de fecha 3 de agosto por Q.7,000.00 con la cual se canceló la compra de bolsas plásticas con el logotipo de LAPRASA, y por la compra de tapones plásticos para los tambos de 8 galones se pagó la factura número 50806 del 5 de agosto de 2018 por Q.1,500.00; el total cancelado a Plástico S.A es de Q.36,500.00.

Para transportar la maquinaria hasta la planta de purificación se contrató el servicio de transporte de la empresa Veloz S. A. con NIT 324097-5, la cual está sujeta a retención definitiva según la factura recibida número 9673, por valor de Q.6,500.00 el servicio fue realizado y pagado en julio; sin embargo, la factura se emitió el 3 de agosto de 2018.

Se compraron artículos de oficina y equipos de seguridad para los empleados a la empresa Seguro S.A. con NIT 973739-3 por Q.45,316.14, quienes entregaron la factura número 4938 de fecha 8 de agosto de 2018, la cual consigna al pie la resolución de SAT 2018-1-16-514 con la cual se les autoriza realizar pagos directos del impuesto sobre la renta. De lo anterior se puede resumir las operaciones en el siguiente cuadro:

CUADRO 10 DETALLE DE LAS FACTURAS RECIBIDAS Y EL TIPO IMPOSITIVO A APLICAR

(Cifras expresadas en quetzales)

No. factura	Fecha de factura	NIT proveedor	Proveedor	Valor factura	Valor factura sin IVA	Importe fijo	Tipo impositivo
3456	1/08/2018	4330671-3	Equipos S. A	75,000.00	66,964.29	1,500.00	7% sobre excedente de 30,000.00
10278	1/08/2018	6284729-4	Danilo Paz	550.00	491.07	N/A	N/A
50789	2/08/2018	6491605-7	Plástico S. A	28,000.00	25,000.00	N/A	5%
50795	3/08/2018	6491605-7	Plástico S. A	7,000.00	6,250.00	N/A	5%
50806	5/08/2018	6491605-7	Plástico S. A	1,500.00	1,339.29	N/A	N/A
9673	3/08/2018	324097-5	Veloz S. A.	6,500.00	5,803.57	N/A	5%
4938	8/08/2018	973739-3	Seguro S.A.	45,316.14	40,460.84	N/A	N/A

Fuente: Elaboración propia.

Es importante indicar, que el contribuyente agente retenedor, no está obligado a integrar las facturas ni las retenciones mensuales que le realice a los contribuyentes; la LAT en el artículo 46, establece que es obligación del retenido, realizar la declaración mensual del impuesto sobre la renta, donde incluya todos los ingresos por las facturas emitidas, y restar el valor de las retenciones que le practicaron, tales son los casos de las facturas 10278 y la 50806 a las cuales no corresponde la obligación de retener el impuesto, por no superar los Q2,500.00 sin IVA.

4.2.1. Cálculo de la retención

Para el cálculo de las retenciones se consideran las facturas que se detallan en el cuadro número 10, las cuales superan los Q2,500.00 sin IVA y las facturas de los proveedores que no tienen autorización para realizar el pago directo.

CUADRO 11 CÁLCULO DE RETENCIÓN PARA FACTURAS QUE SUPERAN LOS Q30,000.00

(Cifras expresadas en quetzales)

No. factura	A	B =(A/1.12)	C	D	E=C*D	F	G=E + F
	Valor factura	Valor factura sin IVA (Base imponible)	Excedente de 30,000.00	Tipo impositivo	Retención para el excedente	Importe fijo	Retención
3456	75,000.00	66,964.29	36,964.29 (66,964.29-30,000,00)	7% sobre excedente de 30,000.00	2,587.50	1,500.00	4,087.50

Fuente: Elaboración propia, según apéndice II 1/4.

CUADRO 12 CÁLCULO DE RETENCIÓN PARA FACTURAS QUE NO SUPERAN LOS Q30,000.00

(Cifras expresadas en quetzales)

No. de factura	A	B=(A/1.12)	C	D=(B*C)
	Valor factura	Valor factura sin IVA (Base imponible)	Tipo impositivo	Retención
50789	28,000.00	25,000.00	5%	1,250.00
50795	7,000.00	6,250.00	5%	312.50
9673	6,500.00	5,803.57	5%	290.18

Fuente: Elaboración propia, según apéndice II 2/4, 3/4 y 4/4.

4.2.2 Constancia de retención

La constancia debe ser elaborada con la fecha de la factura emitida, debiendo entregar dicha constancia los primeros 5 días del mes inmediato siguiente, a aquel en que se emitió la constancia, según lo establece el artículo 48 de la LAT.

Es importante indicar que para el caso de la factura 9673 de fecha 3 de agosto de 2018, aunque el pago del servicio se realizó en el mes de julio, la constancia de retención debe ser emitida con fecha de la factura; por lo tanto, el agente de retención tiene los primeros 5 días del mes de septiembre para la entrega de la constancia y los primeros 10 días del mes indicado para enterar el impuesto retenido a la SAT.

Así como lo expuesto en el párrafo anterior, también se puede dar el escenario en el cual la factura sea emitida, pero pago de la misma se realice posteriormente, o se pacte entre las partes cancelar la misma en fracciones o pagos parciales, (operaciones a crédito) para lo cual no se contempla realizar retenciones por los pagos parciales, sino que se debe emitir la constancia y enterar el impuesto con relación al monto y a la fecha de la emisión de la factura, como lo indica la LAT en el artículo 48.

Al momento de ingresar a la herramienta RetenISR, para generar la constancia de retención para las rentas de actividades lucrativas, se debe utilizar el número que corresponde al concepto según la actividad realizada de conformidad con el cuadro de conceptos que se encuentra en el portal de la SAT, el cual se detalla a continuación. (Ver apéndice II)

La Superintendencia de Administración Tributaria, pone a disposición del contribuyente una tabla o lista de actividades, que de manera general abarca las rentas de actividades lucrativas que se establecen en las literales del artículo 4 numeral 1 de la LAT.

CUADRO 13 LISTADO DE ACTIVIDADES

Concepto	No.
Compras o servicios gravados, adquiridos de entidades exentas	1
Materias primas	2
Productos terminados	3
Transporte de carga y de personas dentro o fuera del territorio	4
Telecomunicaciones	5
Servicios bancarios, seguros y financieros	6
Servicios informáticos	7
Suministros de energía eléctrica y agua	8
Servicios técnicos	9
Arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles	10
Arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles	11
Servicios profesionales	12
Dietas a asistentes eventuales o consejos y otros órganos directivos	13
Espectáculos públicos, culturales y deportivos	14
Subsidios públicos	15
Subsidios privados	16
Otros bienes y/o servicios	17
Películas cinematográficas, tv y similares	18
Dietas	19
Otras remuneraciones (viáticos no comprobables, comisiones, gastos de representación)	20

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada.

4.3 Facturas especiales

El 20 de agosto utilizó los servicios de mantenimiento de plomerías, para lo cual contrató al señor, Víctor Lisandro Díaz Guancín, quien no tiene establecimientos inscritos ante SAT por lo tanto no cuenta con facturas para su emisión, el señor Víctor aceptó realizar el mantenimiento de la plomería con la condición que por el trabajo realizado reciba líquidos Q500.00, por lo que se emitió la factura especial número 1 con fecha 21 de agosto de 2018.

Además, se realizaron compras de artículos varios en el mercado central al señor Manuel Cordón, por valor de 39,000.00, quien al igual que el señor Víctor no se encuentra inscrito ante la SAT, con el señor Manuel, no se acuerda o pacta el valor a recibir, por el pago de los artículos se emitió la factura especial número 2 de fecha 24 de agosto de 2018.

CUADRO 14 DETALLE DE FACTURAS ESPECIALES EMITIDAS

(Cifras expresadas en quetzales)

No. Factura	DPI del vendedor o prestador del servicio	Nombre del vendedor o prestador del servicio	Concepto	Renta pagada	Porcentaje a retener del IVA	Porcentaje a retener del ISR
1	1764 64837 2001	Víctor Lisando Díaz Guancín	Servicio	500.00	12%	5%
2	4574 23761 2001	Manuel Cordón	Bienes	39,000.00	12%	Tarifa fija de 1,500.00 y el 7% sobre excedente de 30,000.00

Fuente: Elaboración propia, según apéndice III.

Es importante aclarar que, a partir de mayo de 2019, el primer párrafo del artículo 16 de la LAT fue modificado por el artículo 4 del Decreto 4-2019, estableciendo un tipo impositivo único del 5%, para el cálculo de la retención del impuesto sobre la renta por la emisión de facturas especiales.

4.3.1 Cálculo de la retención

Para el cálculo de la retención del impuesto sobre la renta, se consideran los tipos impositivos establecidos para las rentas de actividades lucrativas del 5% y 7%, se muestran dos maneras para realizar el cálculo, cuando el agente retenedor absorbe los impuestos, en este caso el ISR y el IVA y cuando los impuestos son pagados por el proveedor.

CUADRO 15 CÁLCULO DE RETENCIONES PARA FACTURA ESPECIAL POR SERVICIOS

(Cifras expresadas en quetzales)

Factura especial No. 1		
Valor a pagar al proveedor del servicio		500.00
Tipo impositivo para retención de ISR	5%	
Porcentaje equivalente a la suma pactada en relación al porcentaje de la retención	95 %	
Resultado (500 * 100 / 95.00)		526.32
IVA (526.32 * .12)	12%	63.16
Total, factura		589.48
Retención del IVA	(589.47/1.12*.12)	63.16
Retención ISR	(526.32 – 500.00)	26.32
Monto a pagar	(589.48 – 63.16 – 26.32)	500.00
Factura especial No. 2		
Valor de la factura especial		39,000.00
Exclusión del IVA	39,000 / 1.12	34,821.43
IVA a retener	34,821.43 * 12%	4,178.57
Determinación del ISR a retener	30,000.00 * 5%	1,500.00
	4,821.43 * 7%	337.50
Retención ISR	(1,500.00 + 337.50)	1,837.50
Total a pagar al proveedor luego de retenciones de IVA e ISR		32,983.93

Fuente: Elaboración propia, según apéndice III. Los cálculos fueron realizados según lo establece la LAT hasta mayo de 2019; ya que, a partir del mes indicado, se debe aplicar una única tasa impositiva del 5%, sin considerar rangos de renta; según lo establecido en el artículo 4 del Decreto 4-2019 Ley Para la Reactivación Económica del Café.

4.3.2 Constancia de retención

Según el artículo número 16 de la LAT, para el caso de las facturas especiales, no se necesita la emisión de una constancia del impuesto retenido, pues la misma factura servirá de constancia, debido a que en la misma se debe detallar el impuesto retenido y lo efectivamente pagado o acreditado al vendedor o prestador del servicio. (Ver apéndice III)

4.4 Retenciones a trabajadores en relación de dependencia

Según contratos individuales de trabajo cuenta con un total de 6 empleados, de los cuales 3 laboran 48 horas a la semana de la siguiente forma: de lunes a viernes de 8:00 a 17:00 horas y los días sábados de 8:00 a 12:00 horas, y 3 empleados de la planta purificadora y empaque quienes laboran de lunes a viernes de 7:00 a 18:00 horas, estos últimos cuentan con la opción de trabajar tiempo extra cuando así sea requerido por la cual se tiene contemplado el pago por hora extra laborada de un 150% del salario nominal, a todos los empleados se les cancela la bonificación incentivo según decreto 78-89 de Q250.00.

Se pagan viáticos a los empleados, los cuales no son comprobables, la cuota diaria de viáticos es de Q250.00.

4.4.1 Declaraciones proyectadas

El artículo 76 de la LAT establece que, al inicio de la relación laboral, el patrono debe realizar una declaración proyectada de los ingresos que cada empleado obtendrá durante el resto del período de liquidación, en este caso la relación laboral inicia en agosto, por lo que el patrono debe proyectar los ingresos que cada empleado obtendrá hasta diciembre, para el efecto se consideran los siguientes datos:

CUADRO 16 SUELDOS DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

(Cifras expresadas en quetzales)

Nombre completo	NIT	Puesto	Salario
Efraín Arroyo Ramírez (C)	70671435	Representante Legal	14,000.00
Tulio César Baylón Rojas (A)	49585495	Gerente General	13,500.00
Víctor José Alonso López (B)	31618979	Jefe departamento de purificación y empaque	7,450.00
Nelson Ismael Ciramagua Loyo (D)	86958429	Jefe departamento de ventas	3,550.00
Walter Alfonso Diaz Monroy (E)	43373528	Cajero	3,200.00
Lorena Beatriz Gutiérrez Guancín (F)	57208471	Operador	2,890.00

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO 17 DETERMINACIÓN DE RENTA

(Cifras expresadas en quetzales)

Descripción	Empleado A	Empleado B	Empleado C	Empleado D
Sueldo anual (proporcional)	67,500.00	37,250.00	70,000.00	17,750.00
	(13,500.00 * 5)	(7,450.00 * 5)	(14,000.00 * 5)	(3,550.00 * 5)
Bonificación incentivo anual (proporcional)	1,250.00 (250.00 * 5)	1,250.00 (250.00 * 5)	1,250.00 (250.00 * 5)	1,250.00 (250.00 * 5)
Aguinaldo	5,625.00 (13,500.00 /12 *5)	6,208.33 (7,450.00 /12 *5)	5,833.33 (14,000.00 /12 *5)	1,479.16 (3,550.00 /12 *5)
Totales	74,375.00	44,708.33	77,083.33	20,479.16

Fuente: Elaboración propia, con base a bibliografía citada y consultada.

4.4.2 Renta neta de los empleados en relación de dependencia

Para la determinación de la renta neta, se debe obtener la renta bruta, la cual según el artículo 72 de la LAT, establece como la suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el período de liquidación anual; y como renta neta, la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas.

4.4.3 Deducciones

Todo patrono en calidad de agente de retención del ISR a empleados en relación de dependencia, debe considerar las deducciones establecidas en el artículo 72 de la LAT.

4.4.4 Rentas exentas

El artículo 70 de la LAT, establece las rentas exentas que el patrono en calidad de agente de retención debe excluir para la determinación de la renta imponible y así de la retención anual y por ende de la retención mensual.

**CUADRO 18 DETERMINACIÓN DE RENTAS PROYECTADAS DE LOS EMPLEADOS
(agosto a diciembre 2018)**

(Cifras expresadas en quetzales)

	Descripción	Empleado A	Empleado B	Empleado C	Empleado D
	Renta bruta	74,375.00	44,708.33	77,083.33	20,479.16
(-)	Rentas exentas	5,625.00	3,104.16	5,833.33	1,479.16
	Aguinaldo	5,625.00	3,104.16	5,833.33	1,479.16
(=)	Renta neta	68,750.00	41,604.17	71,250.00	19,000.00
(-)	Deducciones	51,260.25	49,799.18	51,381.00	48,857.33
	Personales	48,000.00	48,000.00	48,000.00	48,000.00
	IGSS trabajador 4.83%	3,260.25 (13,500.00 *0.0483 * 5)	1,799.18 (7,450.00 *0.0483 *5)	3,381.00 (14,000.00 *0.0483 *5)	857.33 (3,550.00 *0.0483 *5)
(=)	Renta imponible	17,489.75	(8,195.01)	19,869.00	(29,857.33)

Fuente: Elaboración propia, derivado de los resultados obtenidos para los empleados B y D, no se considera necesario realizar el cálculo para los empleados E y F, debido a que, únicamente con la deducción de gastos personales sin comprobación de Q48,000.00 anuales, no resulta renta imponible, según lo establecido en el artículo 72 literal a) de la LAT.

El cálculo de la proyección de ingresos, se debe realizar el 1 de agosto de 2018, fecha en que iniciaron a laborar los trabajadores, la proyección de los ingresos se debe realizar nuevamente en el mes de enero de 2019. En este caso se realizó al inicio de la relación laboral y se proyectó por el número de meses para que finalizara el período de liquidación que va de enero a diciembre de cada año, con base a lo indicado en los párrafos segundo y tercero del artículo 76 de la LAT.

4.4.5 Datos para la determinación de la retención mensual correspondiente al mes de agosto

Para la determinación de la retención mensual, en este caso correspondiente al mes de agosto de 201X, se debe considerar lo establecido en el artículo 76 de la LAT, el cual establece que cada vez que exista modificación a la renta mensual del trabajador, se debe realizar nuevamente el cálculo de la renta, para determinar el monto a retener; por lo que, se consideran los siguientes datos para la determinación del cálculo de la retención:

El 31 de agosto se cancelaron los sueldos y salarios a los 6 empleados de la empresa, para lo cual se consideraron las siguientes eventualidades:

El empleado Tulio César Baylón Rojas identificado en los cuadros como empleado A, devenga sueldo mensual de Q13,500.00, tuvo una emergencia familiar el 16 de agosto de 2018, solicitando licencia de trabajo por tres días sin goce de salario, por lo que se le debe descontar lo que corresponde ($Q13,500.00 / 31 \text{ días de agosto} = Q435.48 * 3 \text{ días de permiso laboral sin goce de salario} = Q1,306.45$) $Q13,500.00 - Q1,306.45 = Q12,193.55$.

Mientras que el empleado Víctor José Alonso López identificado como empleado B, por su buen desempeño durante el mes de agosto, recibió un bono extra de Q2,000.00; así mismo laboró un total de 9 horas extras ($Q7,450.00 / 31 = Q240.32 / 8 \text{ horas laborales diarias} = 30.04$ valor por hora trabajada en base a salario nominal. $Q30.04 * 150\%$ que la empresa reconoce por hora extra= $Q45.06 * 9 \text{ horas extras laboradas en agosto} = Q405.54$, además se acordó reconocer el 200% para el pago de aguinaldo y bono anual.

Durante el mes al señor Efraín Arroyo Ramírez se le cancelaron Q1,500.00 por concepto de viáticos por viaje realizado a la ciudad capital para asistir a una capacitación.

CUADRO 19 CÁLCULO DE LA RETENCIÓN MENSUAL (AGOSTO – DICIEMBRE 2018)

(Cifras expresadas en quetzales)

	Descripción	Empleado A	Empleado B	Empleado C
	Sueldo anual (proporcional)	60,967.75 (12,193.55 * 5)	37,250.00 (7,450.00 * 5)	70,000.00 (14,000.00 * 5)
(+)	Ingresos por horas extras		2,027.70 (405.54 * 5)	
(+)	Viáticos no comprobables			7,500.00 (1,500.00 * 5)
(+)	Bono por mejor desempeño		10,000.00 (2,000.00 * 5)	
(+)	Bonificación incentivo anual (proporcional)	1,250.00 (250.00 * 5)	1,250.00 (250.00 * 5)	1,250.00 (250.00 * 5)
(+)	Aguinaldo	5,625.00	6,208.33	5,833.33

		(13,000.00 /12 *5)	(7,450.00 /12 *5*2)	(14,000.00 /12 *5)
(=)	Renta bruta	67,842.75	56,736.03	84,583.33
(-)	Rentas exentas	5,625.00	3,104.16	5,833.33
	Aguinaldo únicamente 100%	5,625.00	3,104.16	5,833.33
(=)	Renta neta	62,217.75	53,631.87	78,750.00
(-)	Deducciones	51,260.25	49,799.18	51,381.00
	Gastos personales (agosto a diciembre)	48,000.00	48,000.00	48,000.00
	IGSS trabajador 4.83%	3,260.25 (13,500.00 *0.0483 * 5)	1,799.18 (7,450.00 *0.0483 *5)	3,381.00 (14,000.00 *0.0483 *5)
(=)	Renta imponible	10,957.50	3,832.69	27,369.00
	Por tipo impositivo 5%	547.88	191.63	1,368.45
	Retención mensual / 5	109.58	38.32	273.69

Fuente: Elaboración propia, según apéndice IV.

4.4.6 Constancia de retención

Realizado el cálculo de la retención, el patrono en calidad de agente de retención según lo estipulado en el artículo 78 de la LAT, tiene los primeros 10 días inmediatos siguientes de efectuado el pago de la renta, para entregar las constancias de retención.

Es importante indicar que, si la política de la empresa es cancelar los sueldos y salarios previo a la finalización del mes calendario, los 10 días indicados en el artículo 78 de la LAT, deben contarse desde la fecha de pago hacia adelante, ejemplo si el patrono cancelara los sueldos el día 29 de agosto de 2018, el plazo para la entrega de la constancia vence el 12 de septiembre, mientras que si el pago se realiza el 31 de agosto el plazo vence el 14 de septiembre.

No obstante, a lo indicado en el párrafo anterior, el legislador en el artículo 70 del Reglamento del Libro I de la LAT, deja la opción al patrono en calidad de agente de retención de suprimir la constancia de retención, agregando en la boleta de pago el valor de la retención. (Ver apéndice IV)

4.5 Rentas y ganancias de capital

El 20 de agosto de 2018, se acordó con la entidad de transportes Veloz S.A con NIT 3240975, quienes prestan servicios de transporte para LAPRASA S.A de manera recurrente, por la buena relación entre los contribuyentes se acuerda la compra de un vehículo, el contribuyente Veloz S.A, accede a mostrar los registros contables del vehículo, el cual tuvo un costo inicial de Q100,000.00 y al día de la venta una depreciación acumulada de Q50,000.00, por tal razón tiene un valor en libros de Q50,000.00; sin embargo, por el buen estado que se encuentra el vehículo, LAPRASA aceptó pagar por el vehículo la cantidad de Q75,000.00, realizando la operación el 25 de agosto de 2018.

De no tener acceso a los registros contables, no se podría determinar el valor en libros al momento de la venta; que tal forma, que al no poder tener la certeza si la entidad Veloz S.A, obtiene una ganancia o pérdida de capital, no se puede realizar una posible retención; en este caso la entidad que vende el vehículo debe realizar el pago directo, para ejemplificar, el cálculo y la liquidación de la retención se plantea el escenario donde sí se tiene acceso a la información contable.

CUADRO 20 CÁLCULO DE RETENCIÓN POR RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO

NIT	Nombre	Tipo de renta capital	Concepto de renta	Monto base	Retención 10%	Fecha retención
324097-5	Veloz S. A.	Renta de capital mobiliario	Constitución o cesión de derechos, facultades de uso o goce de bienes tangibles	Q25,000.00	Q2,500.00	25/08/2018

Fuente: Elaboración propia, según apéndice V 1/4.

Además con el objeto de tener un lugar para almacenar el producto envasado, se consideró rentar una bodega, llegando a un acuerdo con el señor Samuel Paz, NIT 4707041-2, quien además es propietario de un establecimiento inscrito ante SAT, dedicado a la venta de repuestos para automóviles, llegando al acuerdo que por la renta del inmueble entregará

factura del establecimiento que tiene inscrito ante SAT, la factura fue emitida por Q.3,000.00, la cual se recibió y canceló el 31 de agosto de 2018, dicha factura consigna al pie de la misma la leyenda (sujeto a pagos trimestrales).

CUADRO 21 CÁLCULO DE RETENCIÓN POR RENTAS DE CAPITAL INMOBILIARIO POR PAGO DE ARRENDAMIENTO DE BIEN INMUEBLE

NIT	Nombre	Tipo de renta capital	Concepto de renta	Monto base	Retención 10%	Fecha retención
4707041-2	Samuel Paz	Renta de capital inmobiliario	Arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles	Q3,000.00	Q300.00	31/08/2018

Fuente: Elaboración propia, según apéndice V 2/4.

Es importante indicar que, a diferencia de las rentas de actividades lucrativas específicamente para el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, que el período de liquidación es mensual y se paga el ISR por medio de retenciones; en el caso del señor Paz, afiliado al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, liquidando el impuesto de manera anual, realizando pagos anticipados trimestrales, para el presente caso, si el señor Paz obtiene rentas que no provienen del giro habitual al que él se dedica o provienen de actividades que se realizan sin frecuencia, el impuesto que resulte por estas rentas debe ser tratado en la categoría de rentas, ganancias y pérdidas de capital, por tal razón, aunque la ley no obliga a los contribuyentes a practicar retención por las actividades normales que el señor Paz realice, para las rentas de capital si será objeto de retención.

Además, a los señores Patricio Simón Guerra Solares con NIT 429571-4 y Juan Pablo Argueta Ortiz con NIT 226498-3, socios fundadores, el 31 de agosto de 2018 solicitaron que se le depositara Q5,000.00 a cada uno en concepto de dividendos pagados anticipados, el depósito se realizó en las cuentas números 4-85848403-03 y 4-65845809-02, ambas del Banco de Oriente S.A.

**CUADRO 22 CÁLCULO DE RETENCIONES POR RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO
POR PAGO DE DIVIDENDOS**

NIT	Nombre	Tipo de renta capital	Concepto de renta	Monto base	Retención 5%	Fecha retención
429571-4	Patricio Simón Guerra Solares	Renta de capital mobiliario	Distribución de dividendos, ganancias y utilidades	Q5,000.00	Q250.00	31/08/2018
226498-3	Juan Pablo Argueta Ortiz	Renta de capital mobiliario	Distribución de dividendos, ganancias y utilidades	Q5,000.00	Q250.00	31/08/2018

Fuente: Elaboración propia, según apéndice V 3/4 y 4/4.

4.5.1 Constancia de retención

Las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, descritas en el título IV de la LAT de los artículos 83 al 96, no contempla la emisión de una constancia por el impuesto retenido, de tal forma que como se verá e las rentas de no residentes sin establecimiento permanente, la presentación del formulario donde se indique la renta pagada o acreditada, el concepto y el valor retenido, servirá como constancia de retención para el contribuyente retenido.

4.5.2 Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se debe liquidar dentro de los primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero, mediante el formulario número SAT-1331. (Ver apéndice VI)

Según el artículo 95 de la LAT, el legislador contempla la opción para que el contribuyente de no ser sujeto a la retención correspondiente, liquide y pague el impuesto, de tal forma que en la plataforma Declaraguat se encuentra los formulario número SAT-1321, declaración jurada y pago mensual del impuesto sobre la renta del capital inmobiliario, mobiliario, ganancias y pérdidas de capital y el formulario SAT-1341 declaración jurada y pago mensual

del impuesto sobre la renta de rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o ventos similares, para que el contribuyente liquide el impuesto correspondiente.

4.6 No residente sin establecimiento permanente

Del 20 al 29 de agosto de 2018, se tuvo la visita del experto en manejo de empresas purificadoras, el señor Valdemar Acuña, de nacionalidad peruana, proporcionó el correo valdemar.acu@gmail.com, para establecer comunicación, se acuerda pagar por las 5 charlas impartidas y capacitaciones a todo el personal, la cantidad de Q35,000.00, los cuales fueron acreditados en cuenta bancaria, transacción realizada desde el Banco de Oriente S.A, a una institución financiera ubicada en Madrid España, donde el señor Acuña, indicó se le realizara el depósito por lo devengado, para dejar documentada la operación se emitió la factura especial número 3 del 29 de agosto de 2019.

CUADRO 23 CÁLCULO DE RETENCIÓN NO RESIDENTE SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Factura especial No. 3 No residente		
Valor a pagar al proveedor del servicio		35,000.00
ISR 15%	15%	
Porcentaje equivalente a la suma pactada en relación al porcentaje de la retención	85.00	
Resultado (35,000 * 100 / 85)		41,176.47
IVA (41,176.47 * 12%)	12%	4,941.18
Total factura		46,117.65
Retención del IVA (formulario a presentar 2085)		4,941.18
Retención ISR (formulario a presentar 1331)		6,176.47
Monto a pagar	(46,117.65 – 11,117.65)	35,000.00

Fuente: Elaboración propia, aunque el servicio se realizará por un no residente sin establecimiento permanente, el hecho de haber emitido factura especial, únicamente es para soportar la operación y poder retener el IVA que corresponde; sin embargo, para la declaración del impuesto retenido se utiliza el formulario 1352. (Ver apéndice VII)

La instalación del equipo de filtros y tanques, fue realizada por el personal de la empresa siguiendo las instrucciones vía sky, (videollamada) del ingeniero Carlos Murillo, identificado

con pasaporte número 74354374921, correo electrónico carmuril@gmail.com, desde México el ingeniero, prestó sus servicios por 8 horas, por las cuales se le cancelaron treinta y ocho mil sesenta pesos mexicanos (38,060.00) el 1 de agosto de 2018, depositados en cuenta bancaria del banco BBVA Bancomer.

CUADRO 24 DATOS PARA LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO Y CÁLCULO DE RETENCIÓN

DESCRIPCIÓN	DATOS
Número de Identificación Tributaria NIT	56188-8
Agente de retención (quien paga o acredita la renta)	La Práctica S.A
Correo electrónico	laprasapurifica@gmail.com
Contribuyente no residente sujeto a retención	
Nombre razón o denominación social	Carlos Murillo
País donde reside	México
Tipo de documento de identificación	Pasaporte
Número de documento de identificación	74354374921
Correo electrónico del contribuyente retenido	carmuril@gmail.com
Determinación de la retención	
Tipo de servicio otorgado	Asesoramiento científico, económico, técnico o financiero
Tipo de moneda*	Dólares
Renta percibida (según moneda seleccionada)	2,000.00
Tipo de cambio (según moneda seleccionada)	7.48405
Renta imponible en quetzales	14,968.10
Tipo impositivo	15%
Impuesto retenido en quetzales	2,245.02
Fecha de la factura o documento que respalde el servicio	01/08/2018
Total retención	2,245.02

Fuente: Elaboración propia.

Nota*: El formulario 1352 únicamente ofrece las opciones de dos monedas, Quetzales y Dólares estadounidenses, por lo que se debe hacer la conversión de pesos mexicanos a

dólares, la LAT no contempla el tipo de moneda en que se le debe pagar o acreditar la renta al no residente; sin embargo, como se indica sólo se permite el ingreso de las dos variantes indicadas. (Ver apéndice VIII).

Descritas las obligaciones por categoría de renta, a continuación, se muestra un cuadro donde se resume cuando se debe emitir y entregar la constancia de retención, además el plazo para la liquidación del impuesto.

CUADRO 25 EMISIÓN Y ENTREGA DE CONSTANCIAS POR CATEGORIA DE RENTA

Categoría de renta	Emisión de constancia	Entrega de constancia	Enterar a la SAT el impuesto retenido (Ver apéndice 3)
Rentas de actividades lucrativas	Con la misma fecha de la factura	Primeros 5 días del mes inmediato siguiente al de la emisión de la constancia. Art. 48	Primeros 10 días del mes siguiente al que se emitió la constancia. Art. 48
Facturas especiales	N/A	La factura especial sirve como constancia de retención. Art. 16	Primeros 10 días del mes siguiente al que se emitió la constancia. Art. 16
Rentas del trabajo, en relación de dependencia	Cuando se pague o acredite la renta	10 días inmediatos siguientes de efectuado el pago de la renta. Art. 78	Primeros 10 días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones Art. 80
Rentas y ganancias de capital	Cuando se haga efectivo el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero o en especie al beneficiario de la renta Art. 90	N/A	Primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero. Art. 94

No residentes, sin establecimiento permanente	N/A	N/A	Dentro del plazo de los primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero. Art. 105
--	-----	-----	---

Fuente: Elaboración propia, en base a bibliografía consultada.

CONCLUSIONES

Con fundamento en el trabajo de investigación realizado, de carácter monográfico, se plantean las siguientes conclusiones:

1. La relación jurídico tributaria, consiste en el vínculo que une a dos sujetos; sin embargo, para que surja la relación como tal, deben existir los elementos que la constituyen, los cuales son distintos a los que existen al estar constituida; y son los siguientes: a) objeto del tributo; b) aspecto material del hecho imponible o elemento objetivo; c) aspecto personal del hecho imponible o elemento subjetivo; y d) base y tipo de gravamen; mientras que los elementos de la relación ya constituida, la conforman: a) sujeto activo; b) sujeto pasivo; c) vínculo jurídico obligacional; y d) objeto. En este caso, uno en calidad de acreedor del impuesto, el Estado (sujeto activo) que exige el pago a la contraparte, en este caso el contribuyente (sujeto pasivo) que figura en calidad de deudor, quien por mandato de ley está obligado al pago del impuesto.
2. Los sujetos pasivos responsables de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta según la LAT, se describen por categoría de renta; sin embargo, en cada categoría se vuelve una constante, siendo los sujetos pasivos: a) el contribuyente; y b) responsables como agentes de retención.
3. Una de las principales modificaciones que presenta el tratamiento del ISR según la LAT, es el tratamiento que se debe dar según la categoría de renta, que para cada una considera la figura del agente de retención; así como, para situaciones especiales como la emisión de facturas especiales, entre otros: a) retención para la categoría de rentas de actividades lucrativas; b) retención para la categoría de rentas del trabajo en relación de dependencia; c) retención para la categoría de rentas de capital ganancias y pérdidas de capital; d) retención por la emisión de facturas especiales; y e) retención para las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente.
4. Los agentes de retención están obligados a practicar la retención, según las disposiciones establecidas en la LAT, además de estar obligados a cumplir con lo relacionado con las leyes tributarias guatemaltecas, tales como las disposiciones sobre los deberes formales establecidos en el Código Tributario en el artículo 94; las obligaciones del agente de retención, relacionado con las rentas de actividades

lucrativas, se estipulan en los artículos 43, 44, 46 y 48; para las rentas de trabajo en relación de dependencia se establecen en los artículos 75, 78, 79 y 80; para las rentas de capital ganancias y pérdidas de capital, se encuentra en los artículos 86, 90, 92, 93 y 94; para las retenciones de rentas de no residentes sin establecimiento permanente, las obligaciones se establecen en los artículos 99, 104 y 105; y para las retenciones por la emisión de facturas especiales, se encuentran en el artículo 16.

RECOMENDACIONES

Con fundamento en los resultados y conclusiones, se plantean las siguientes recomendaciones:

1. Que todo contribuyente conozca sus derechos, deberes y obligaciones, que derivan por formar parte de la relación jurídico tributaria, que tenga conocimiento de los elementos que se deben formular para que el Estado en calidad de (acreedor) tenga la facultad de exigirle la parte que le corresponde en impuesto, según las leyes tributarias.
2. Que los contribuyentes tengan conocimiento que como tal son considerado por mandato de ley, como sujetos pasivos de la obligación tributaria, quedando obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta.
3. Derivado que la LAT grava todo tipo de rentas generadas dentro del territorio nacional, es de vital importancia que se tenga el conocimiento de la clasificación que la ley establece según el artículo 2, debido a que por cada categoría de renta, se establecen distintos sujetos pasivos, clasificados principalmente como contribuyentes y agentes de retención; sin embargo, aunque no son consideradas como categorías de rentas, existen los escenarios del no residente sin establecimiento permanente y de la retención por la emisión de facturas especiales.
4. Para no ser objeto de ajustes por parte de la SAT, se recomienda a todos los contribuyentes que actúen en calidad de agentes de retención, tener el conocimiento de las implicaciones que resultan por ser retenedor el ISR, debiendo cumplir con las obligaciones establecidas en la LAT así como conocer, verificar y cumplir con las obligaciones establecidas en el Código Tributario.

LITERATURA CITADA Y CONSULTADA

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Ley general tributaria y sus reglamentos. Edición actualizada Madrid, 2018.

Alveño Ovando, Marco Aurelio, Derecho tributario guatemalteco. 2ª. Ed., Guatemala: Ediciones Santillana, 2015.

Arriola Mairén, Gildardo Guadalupe, Derecho tributario material o sustantivo. Nota Técnica, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, Centro Universitario de Oriente, 2016.

Artis, Lex, Código penal de Guatemala Guatemala: Ediciones Mayte, 2017.

Bustamente, Caballero, **Tribunal Fiscal: Gross Up de Impuesto a la Renta**. (en línea) consultado el de noviembre de 2018. Disponible en: <https://studylib.es/doc/8305313/gross-up---informativo-caballero-bustamante>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, La función de fiscalización de la administración tributaria El Control de los Agentes de Retención. Roma: CIAT, 2015.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Modelo de código tributario. Panamá: CIAT, 2015.

Ferreiro Lapatza, José Juan Curso de derecho financiero español 25ª. Ed., Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2006.

Giulinani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero Volumen I 6ª. Ed., Buenos Aires: Editorial Astrea, Depalma, 1997.

Granados, Tuncho, Ley del Impuesto Sobre la Renta. Guatemala: Ediciones fiscales, 2012. Infile, S.A., Prontuario tributario. 8ª. Ed., Guatemala: Infile, S.A., 2017.

Jarach, Dino, El hecho imponible 3ª. Ed. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1982.

Margain, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano 8ª. Ed. México, D.F: Editorial Universitaria Potosina, 1985.

Mendoza, Edgar, **Gross up y su tratamiento fiscal.** (en línea) consultado el 29 de octubre de 2018. Disponible en <https://iuristec.com.gt/index.php?title=Articulo:0050>

Ossorio, Manuel, Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Edición electrónica, Guatemala: Datascan, S.A, s.a.

Pacheco Gómez, Máximo, Teoría de derecho 4ª. Ed., Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1990.

Portillo Barahona, Elvis Orlando, Impuesto sobre la renta: Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, Chiquimula, Guatemala: Monografía del Programa de Ciencias Económicas del Centro Universitario de Oriente, 2015.

Sternberg, Alfredo R., **Integración del grossing up de impuesto a las ganancias en la base imponible del IVA. El fallo Puentes del Litoral de la SCJN.** (en línea) consultado el 29 de octubre de 2018. Disponible en <http://thomsonreuterslatam.com/2014/12/doctrina-del-dia-integracion-del-grossing-up-de-impuesto-a-las-ganancias-en-la-base-imponible-del-iva-el-fallo-puentes-del-litoral-de-la-scn-por-alfredo-r-sternberg/>

Valdés Costa, Ramón Curso de derecho tributario 2ª. Ed., Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A., 1996

Villegas, Héctor B., Curso de finanzas derecho financiero y tributario. 9ª. Ed., Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma, 2005

APÉNDICES

APÉNDICE I

RTU (Registro Tributario Unificado) de LAPRASA, S.A.

		CONSTANCIA DE INSCRIPCIÓN Y MODIFICACIÓN AL REGISTRO TRIBUTARIO UNIFICADO	
CUI	NA		
NIT	56188-8		
ESTADO	ACTIVO		
NOMBRE	LA PRACTICA, SOCIEDAD ANONIMA		
FECHA DE CONSTITUCIÓN	01/07/2018		
FECHA DE NACIMIENTO	01/07/2018		
FECHA DE FALLECIMIENTO			
NÚMERO COLEGIADO			
FECHA COLEGIADO			
FECHA INSCRIPCIÓN RTU	10-07-2018		
ACTIVIDAD ECONÓMICA	Purificadoras		
SISTEMA INVENTARIO	PROMEDIO PONDERADO		
SISTEMA CONTABLE	Devengado		
CALIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE	NORMAL		
1. DATOS REPRESENTANTE(S) LEGAL(ES) ACTIVO(S)			
No.	NIT	NOMBRE	FECHA NOMBRAMIENTO
1	7967143	EFRAIN ABROYO RAMIREZ	01/07/2018
2. DATOS ÚLTIMO ESTABLECIMIENTO ACTUALIZADO			
NÚMERO Y NOMBRE ESTABLECIMIENTO	1 - LAPRASA		
FECHA INICIO OPERACIONES	01/08/2018		
ESTADO	ACTIVO		
3. DATOS DE AFILIACIONES			
IMPUESTO AFILIADO	RÉGIMEN	NOMBRE DE LA OBLIGACIÓN	FRECUENCIA DE PAGO
ISR	SOBRE UTILIDADES	DECLARACIÓN JURADA Y PAGO ANUAL	PAGO ANUAL
ISR	SOBRE UTILIDADES	DECLARACIÓN JURADA Y PAGO MENSUAL	PAGOS MENSUALES
ISR	SOBRE UTILIDADES	DECLARACIÓN JURADA Y PAGO TRIMESTRAL	PAGOS TRIMESTRALES
ISR	SOBRE UTILIDADES	INFORME SEMESTRAL DE SALDOS DE INVENTARIOS	PRESENTACION SEMESTRAL
Iva Dom.	GENERAL	IVA PERSONA INDIVIDUAL COMERCIANTE O TÉCNICO	PAGOS MENSUALES
Vehículos	CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS	PAGO ANUAL DE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS	PAGO ANUAL
4. OTRAS OBLIGACIONES			
ISR Pagos Trimestrales Forma de Cálculo: RENTA BRUTA X 8 % X 25 %			
INFORMACIÓN IMPORTANTE:			
Según lo establecido en el Código Tributario:			
A. Cualquier modificación a los datos de inscripción debe informarse a la SAT dentro del plazo de treinta (30) días contados desde que se produjo la modificación.			
B. Los contribuyentes o responsables deben actualizar o ratificar sus datos de inscripción anualmente.			
C. Para verificar si el contribuyente ha incumplido con sus Obligaciones Tributarias, debe consultar la opción "Incumplimientos" publicada en Portal SAT en el Menú Consulta NIT.			
El registro de la información contenida en la presente constancia, no prejuzga sobre la validez de la misma y no convalida hechos o actos nulos o ilícitos.			

APÉNDICE II 1/4

Constancia de retención para factura 3456 (Rentas de actividades lucrativas)

	CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL ISR	SAT - 1911 Release 1			
	Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital	Número de Constancia 045224745015			
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUÓ RETENCIÓN A: NIT DEL RETENIDO: 43306713 NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: Equipos S.A					
DATOS DE LA FACTURA / DOCUMENTO					
Día	01	Mes	8	Año	2018
Serie	K	No. Fact./Doc.	3456		
RENTAS RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS					
REGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS ACTIVIDADES	BASE PAGADA	RETENCIÓN			
Compras o Servicios gravados, adquiridos de entidades Exentas que realizan actividades lucrativas					
Compras					
Materias Primas					
Productos Terminados	66,924.29	4,084.70			
Servicios Adquiridos					
Transporte (de carga y de personas dentro o fuera del territorio)					
Telecomunicaciones					
Servicios Bancarios, Seguros y Financieros					
Servicios Informáticos					
Suministro de Energía Eléctrica y Agua					
Servicios Técnicos					
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Muebles					
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles					
Servicios Profesionales					
Dietas a asistentes eventuales a consejos y otros órganos directivos					
Espectáculos, Públicos, Culturales y Deportivos					
Subsidios Públicos					
Subsidios Privados					
Otros Bienes y/o Servicios					
Películas Cinematográficas, TV y Similares					
Remuneraciones (a miembros de concejos municipales, órganos directivos y consultivos)					
Dietas					
Otras Remuneraciones (Viáticos no comprobables, Comisiones, Gastos de Representación)					
Total Base y Retención	66,924.29	4,084.70			
IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR (PATRONO)					
NIT AGENTE RETENEDOR			NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		
56188-8			LA PRACTICA S.A		

APÉNDICE II 2/4

Constancia de retención para factura 50789 (Rentas de actividades lucrativas)

	CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL ISR	SAT - 1911 Release 1			
	Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta, Regimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital	Número de Constancia 045225657621			
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUÓ RETENCIÓN A: NIT DEL RETENIDO: 64916057 NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: Plastico S.A					
DATOS DE LA FACTURA / DOCUMENTO					
Día	02	Mes	8	Año	2018
Serie		(No Fact) / Doc	50789		
RENTAS RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS					
RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS ACTIVIDADES		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Compras o Servicios gravados, adquiridos de Entidades Exentas que realizan actividades lucrativas					
Compras					
Materias Primas					
Productos Terminados		25,000.00		1,250.00	
Servicios Adquiridos					
Transporte (de carga y de personas dentro o fuera del territorio)					
Telecomunicaciones					
Servicios Bancarios, Seguros y Financieros					
Servicios Informáticos					
Suministro de Energía Eléctrica y Agua					
Servicios Técnicos					
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Muebles					
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles					
Servicios Profesionales					
Dietas a asistentes eventuales a consejos y otros órganos directivos					
Espectáculos, Públicos, Culturales y Deportivos					
Subsidios Públicos					
Subsidios Privados					
Otros Bienes y/o Servicios					
Películas Cinematográficas, TV y Similares					
Remuneraciones (a miembros de concejos municipales, órganos directivos y consultivos)					
Dietas					
Otras Remuneraciones (viáticos no comprobables, Comisiones, Gastos de Representación)					
Total Base y Retención		25,000.00		1,250.00	
IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR (PATRONO)					
NIT AGENTE RETENEDOR			NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		
561888			LA PRACTICA S.A		

APÉNDICE II 3/4

Constancia de retención para factura 50795 (Rentas de actividades lucrativas)

	CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL ISR	SAT - 1911 Release 1			
	Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital	Número de Constancia 045225657621			
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUÓ RETENCIÓN A: NIT DEL RETENIDO: 64916057 NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: Plastico S.A					
DATOS DE LA FACTURA / DOCUMENTO					
Día	02	Mes	8	Año	2018
Serie		No. Fact. por	50789		
RENTAS RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS					
RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS ACTIVIDADES		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Compras o Servicios gravados, adquiridos de Entidades Exentas que realizan actividades lucrativas					
Compras					
Materias Primas					
Productos Terminados		6,250.00		312.50	
Servicios Adquiridos					
Transporte (de carga y de personas dentro o fuera del territorio)					
Telecomunicaciones					
Servicios Bancarios, Seguros y Financieros					
Servicios Informáticos					
Suministro de Energía Eléctrica y Agua					
Servicios Técnicos					
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Muebles					
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles					
Servicios Profesionales					
Dietas a asistentes eventuales a consejos y otros órganos directivos					
Espectáculos, Públicos, Culturales y Deportivos					
Subsidios Públicos					
Subsidios Privados					
Otros Bienes y/o Servicios					
Películas Cinematográficas, TV y Similares					
Remuneraciones (a miembros de consejos municipales, órganos directivos y consultivos)					
Dietas					
Otras Remuneraciones (viáticos no comprobables, Comisiones, Gastos de Representación)					
Total Base y Retención		6,250.00		312.50	
IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR (PATRONO)					
NIT AGENTE RETENEDOR			NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		
561888			LA PRACTICA S.A		

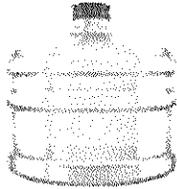
APÉNDICE II 4/4

Constancia de retención para factura 9673 (Rentas de actividades lucrativas)

	CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL ISR	SAT - 1911 Release 1			
	Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital	Número de Constancia 045225657621			
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUÓ RETENCIÓN A: NIT DEL RETENIDO: 3240975 NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: VELOZ, S.A					
DATOS DE LA FACTURA / DOCUMENTO					
Día	03	Mes	8	Año	2018
Serie		No. Fact./ Doc.	9673		
RENTAS RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS					
RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS ACTIVIDADES		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Compras o Servicios gravados, adquiridos de Entidades Exentas que realizan actividades lucrativas					
Compras					
Materias Primas					
Productos Terminados		5,803.57		290.18	
Servicios Adquiridos					
Transporte (de carga y de personas dentro o fuera del territorio)					
Telecomunicaciones					
Servicios Bancarios, Seguros y Financieros					
Servicios Informáticos					
Suministro de Energía Eléctrica y Agua					
Servicios Técnicos					
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Muebles					
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles					
Servicios Profesionales					
Dietas a asistentes eventuales a consejos y otros órganos directivos					
Espectáculos, Públicos, Culturales y Deportivos					
Subsidios Públicos					
Subsidios Privados					
Otros Bienes y/o Servicios					
Películas Cinematográficas, TV y Similares					
Remuneraciones (a miembros de concejos municipales, órganos directivos y consultivos)					
Dietas					
Otras Remuneraciones (viáticos no comprobables, Comisiones, Gastos de Representación)					
Total Base y Retención		5,803.57		290.18	
IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR (PATRONO)					
NIT AGENTE RETENEDOR			NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		
561888			LA PRACTICA S.A		

APENDICE III 1/2

Factura especial número 1



LAPRASA

"UN MUNDO DE VIDA"

LA PRÁCTICA SOCIEDAD ANÓNIMA

3RA. CALLE 16-50 ZONA 1 CHIQUIMULA, CHIQUIMULA

NTT: 56188-8

FACTURA ESPECIAL SERIE "E"

0000000001

DIA	MES	AÑO
20	8	2018

NOMBRE: Victor Lisandro Diaz Guancin

DIRECCIÓN: Ciudad

NIT/CUI 1764 64837 2001

CANT.	DESCRIPCIÓN	VALOR
	Por servicios de mantenimiento de tuberías	589.48
	Retención IVA Q63.16	
	Retención ISR Q26.32	
	Nota: el total a pagar al proveedor son Q500.00	
Son: quinientos ochenta y nueve quetzales 48/100		TOTAL Q. 589.48

Resolución No. 2018-1-61-8574 del 10/07/2018 del 01 al 50

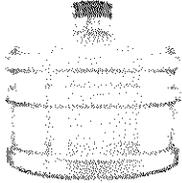
Impresión Digital, NIT 675474-6

ORIGINAL - CLIENTE

DUPLICADO - CONTABILIDAD

APÉNDICE III 2/2

Factura especial número 2



LAPRASA

"UN MUNDO DE VIDA"

LA PRÁCTICA SOCIEDAD ANÓNIMA

3RA. CALLE 16-50 ZONA 1 CHIQUIMULA, CHIQUIMULA

NIT: 56188-8

FACTURA ESPECIAL SERIE "E"

0000000002

DIA	MES	AÑO
24	8	2018

NOMBRE:	Manuel Córdón
DIRECCION:	Ciudad
NIT/CUI	4574 23761 2001

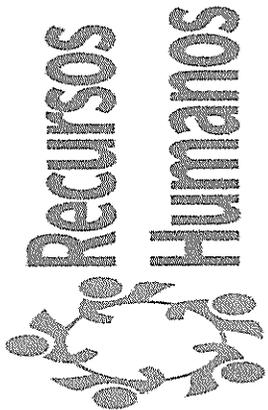
CANT.	DESCRIPCIÓN	VALOR
	Artículos varios, enseres y otros	39,000.00
	Retención IVA Q4,178.57	
	Retención ISR Q1,837.50	
	Nota: total a pagar al proveedor Q32,983.93	
Son: treinta y nueve mil quetzales 00/100		TOTAL Q. 39,000.00

Resolución No. 2018-1-61-8574 del 10/07/2018 del Q1 al 50
Impresión Digital NIT 675474-6

ORIGINAL - CLIENTE
DUPLICADO - CONTABILIDAD

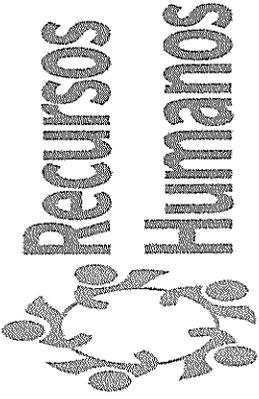
APÉNDICE IV 1/3

Boleta de pago del empleado A (Rentas de trabajo en relación de dependencia)

 <p style="font-size: 2em; font-weight: bold; margin: 0;">Recursos Humanos</p>	NIT	49585495
	Nombre	Tulio César Baylón Rojas
	Género	Masculino
	Nacionalidad	guatemalteco
	Puesto	Gerente general
	Inicio de labores	1/08/2018
<p>Estado de ingresos y deducciones</p> <p>Período de nómina: 01/08/2018 - 31/08/2018</p> <p>Todos los datos están en Quetzales</p>		
DETALLE		
Pagos		
Salario	13,500.00	
Bonificación Decreto 37-2001	250.00	
Otros bonos	0.00	
Horas extras		
Viaticos		
Descuentos		
IGSS trabajador	652.05	
ISR	109.58	
Licencias o permisos	1,306.45	
Pago líquido	11,681.92	

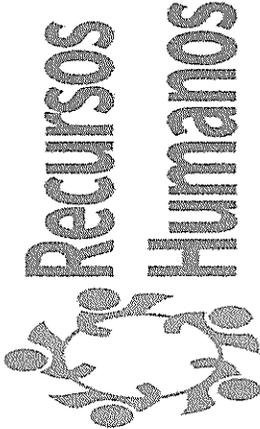
APÉNDICE IV 2/3

Boleta de pago del empleado B (Rentas de trabajo en relación de dependencia)

 <p style="font-size: 2em; font-weight: bold; margin: 0;">Recursos Humanos</p>	NIT	31618979
	Nombre	Victor José Alonso López
	Género	Masculino
	Nacionalidad	guatemalteco
	Puesto	Jefe de departamento de purificación y empaque
	Inicio de labores	1/08/2018
<p>Estado de ingresos y deducciones</p> <p>Período de nómina: 01/08/2018 - 31/08/2018</p> <p>Todos los datos están en Quetzales</p>		
DETALLE		
Pagos		
Salario		7,450.00
Bonificación Decreto 37-2001		250.00
Otros bonos		2,000.00
Horas extras		405.54
Viaticos		
Descuentos		
IGSS trabajador		359.84
ISR		38.32
Licencias o permisos		0.00
Pago líquido		9,707.38

APÉNDICE IV 3/3

Boleta de pago del empleado C (Rentas de trabajo en relación de dependencia)

 <p style="font-size: 2em; font-weight: bold; margin: 0;">Recursos Humanos</p>	NIT	70671435																						
	Nombre	Efraín Arroyo Ramírez																						
	Género	Masculino																						
	Nacionalidad	guatemalteco																						
	Puesto	Representante Legal																						
	Inicio de labores	1/08/2018																						
<p>Estado de ingresos y deducciones</p> <p>Período de nómina: 01/08/2018 - 31/08/2018</p> <p>Todos los datos están en Quetzales</p>																								
<p>DETALLE</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Pagos</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Salario</td> <td style="text-align: right;">14,000.00</td> </tr> <tr> <td>Bonificación Decreto 37-2001</td> <td style="text-align: right;">250.00</td> </tr> <tr> <td>Otros bonos</td> <td style="text-align: right;">0.00</td> </tr> <tr> <td>Horas extras</td> <td style="text-align: right;">0.00</td> </tr> <tr> <td>Viaticos</td> <td style="text-align: right;">1,500.00</td> </tr> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Descuentos</th> </tr> <tr> <td>IGSS trabajador</td> <td style="text-align: right;">676.20</td> </tr> <tr> <td>ISR</td> <td style="text-align: right;">273.69</td> </tr> <tr> <td>Licencias o permisos</td> <td style="text-align: right;">0.00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">Pago líquido</td> <td style="text-align: right;">14,800.11</td> </tr> </tbody> </table>			Pagos		Salario	14,000.00	Bonificación Decreto 37-2001	250.00	Otros bonos	0.00	Horas extras	0.00	Viaticos	1,500.00	Descuentos		IGSS trabajador	676.20	ISR	273.69	Licencias o permisos	0.00	Pago líquido	14,800.11
Pagos																								
Salario	14,000.00																							
Bonificación Decreto 37-2001	250.00																							
Otros bonos	0.00																							
Horas extras	0.00																							
Viaticos	1,500.00																							
Descuentos																								
IGSS trabajador	676.20																							
ISR	273.69																							
Licencias o permisos	0.00																							
Pago líquido	14,800.11																							

APÉNDICE V 1/4

Constancia de retención rentas de capital mobiliario

	CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL ISR	SAT - 1911 Release 1			
	Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital	Número de Constancia 048175642125			
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUÓ RETENCIÓN A: NIT DEL RETENIDO: 3240975 NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: Veloz S.A					
FECHA DE CONSTANCIA					
Día	25	Mes	8	Año	2018
RENTAS DE CAPITAL					
RENTAS DE CAPITAL INMOBILIARIO					
INGRESOS PROVENIENTES DE		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles					
Constitución Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Inmuebles					
Total Base y Retención					
RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO					
INGRESOS PERCIBIDOS POR O EN CONCEPTO DE		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Intereses y Rentas de Dinero o en Especie Provenientes de Créditos de Cualquiera Naturaleza					
Arrendamientos y Subarrendamientos de Bienes Muebles					
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Tangibles		25,000.00		2,500.00	
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Intangibles					
Rentas Derivadas de Contratos de Seguros					
Rentas Vitalicias o Temporales Originadas de Inversión de Capital					
Rentas Originadas en Donaciones Condicionadas					
Distribución de Dividendos, Ganancias y Utilidades					
Total Base y Retención		25,000.00		2,500.00	
IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR (PATRONO)					
NIT AGENTE RETENEDOR			NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		
56188-8			LA PRACTICA S.A		

APÉNDICE V 2/4

Constancia de retención rentas de capital mobiliario

	CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL ISR	SAT - 1911 Release 1			
	Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital	Número de Constancia 048192552667			
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUÓ RETENCIÓN A: NIT DEL RETENIDO: 47070412 NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: Samuel Paz					
FECHA DE CONSTANCIA					
Día	31	Mes	8	Año	2018
RENTAS DE CAPITAL					
RENTAS DE CAPITAL INMOBILIARIO					
INGRESOS PROVENIENTES DE		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles		3,000.00		300.00	
Constitución Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Inmuebles					
Total Base y Retención		3,000.00		300.00	
RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO					
INGRESOS PERCIBIDOS POR O EN CONCEPTO DE		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Intereses y Rentas de Dinero o en Especie Provenientes de Créditos de Cualquiera Naturaleza					
Arrendamientos y Subarrendamientos de Bienes Muebles					
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Tangibles					
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Intangibles					
Rentas Derivadas de Contratos de Seguros					
Rentas Vitalicias o Temporales Originadas de Inversión de Capital					
Rentas Originadas en Donaciones Condicionadas					
Distribución de Dividendos, Ganancias y Utilidades					
Total Base y Retención					
IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR (PATRONO)					
NIT AGENTE RETENEDOR			NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		
561888			LA PRACTICA S.A		

APÉNDICE V 3/4

Constancia de retención rentas de capital mobiliario

	CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL ISR	SAT - 1911 Release 1			
	Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta, Regimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital	Número de Constancia 048195630700			
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUÓ RETENCIÓN A: NIT DEL RETENIDO: 4295714 NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: Patricio Simon Guerra Solares					
FECHA DE CONSTANCIA					
Día	31	Mes	8	Año	2018
RENTAS DE CAPITAL					
RENTAS DE CAPITAL INMOBILIARIO					
INGRESOS PROVENIENTES DE		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles					
Constitución Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Inmuebles					
Total Base y Retención					
RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO					
INGRESOS PERCIBIDOS POR O EN CONCEPTO DE		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Intereses y Rentas de Dinero o en Especie Provenientes de Créditos de Cualquiera Naturaleza					
Arrendamientos y Subarrendamientos de Bienes Muebles					
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Tangibles					
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Intangibles					
Rentas Derivadas de Contratos de Seguros					
Rentas Vitalicias o Temporales Originadas de Inversión de Capital					
Rentas Originadas en Donaciones Condicionadas					
Distribución de Dividendos, Ganancias y Utilidades		5,000.00		250.00	
Total Base y Retención		5,000.00		250.00	
IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR (PATRONO)					
NIT AGENTE RETENEDOR			NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		
561888			LA PRACTICA S.A		

APÉNDICE V 4/4

Constancia de retención rentas de capital por pago de dividendos

	CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL ISR	SAT - 1911 Release 1			
	Constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta, Regimen Opcional Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Rentas de Capital	Número de Constancia 048195630700			
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUÓ RETENCIÓN A: NIT DEL RETENIDO: 2264983 NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: Juan Pablo Argueta Ortiz					
FECHA DE CONSTANCIA					
Día	31	Mes	8	Año	2018
RENTAS DE CAPITAL					
RENTAS DE CAPITAL INMOBILIARIO					
INGRESOS PROVENIENTES DE		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles					
Constitución Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Inmuebles					
Total Base y Retención					
RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO					
INGRESOS PERCIBIDOS POR O EN CONCEPTO DE		BASE PAGADA		RETENCIÓN	
Intereses y Rentas de Dinero o en Especie Provenientes de Créditos de Cualquiera Naturaleza					
Arrendamientos y Subarrendamientos de Bienes Muebles					
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Tangibles					
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Intangibles					
Rentas Derivadas de Contratos de Seguros					
Rentas Vitalicias o Temporales Originadas de Inversión de Capital					
Rentas Originadas en Donaciones Condicionadas					
Distribución de Dividendos, Ganancias y Utilidades		5,000.00		250.00	
Total Base y Retención		5,000.00		250.00	
IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR (PATRONO)					
NIT AGENTE RETENEDOR			NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		
561888			LA PRACTICA S.A		

APÉNDICE VI 2/4

Continuación formulario 1331

	0.00
Transporte de carga y de personas, dentro o fuera del territorio	5,803.57 290.18
Telecomunicaciones	0.00
Servicios bancarios, financieros y seguros	0.00
Servicios informáticos	0.00
Suministro de energía eléctrica y agua	0.00
Servicios técnicos	0.00
Bienes muebles, arrendamiento y subarrendamiento	0.00
Bienes inmuebles, arrendamiento y subarrendamiento	0.00
Servicios profesionales	0.00
Dietas a asistentes eventuales a consejos y otros órganos directivos	0.00
Espectáculos públicos, culturales y deportivos	0.00
Subsidios públicos	0.00
Subsidios privados	0.00
Otros bienes y/o servicios	0.00
Películas cinematográficas, TV y similares	0.00
Dietas a miembros de consejos municipales, órganos directivos y consultivos	0.00
Otras remuneraciones (viáticos no comprobables, comisiones, gastos de representación)	0.00
Total Base y Retención	104,017.86 5,940.18
4. RETENCIONES SOBRE FACTURAS ESPECIALES	
CONCEPTOS	BASE RETENCIÓN
Facturación por cuenta del vendedor (Facturas especiales sobre venta de bienes)	34,821.43 1,837.50
Facturación por cuenta del vendedor (Facturas especiales sobre prestación de servicios)	526.32 26.32
Total Base y Retención	35,347.75 1,863.82
5. RETENCIONES SOBRE RENTAS DEL TRABAJO	
CONCEPTO	RETENCIÓN
Total de retenciones sobre Rentas del Trabajo	322.81

APÉNDICE VI 3/4

Continuación formulario 1331

(-) Lo devuelto a empleados por retenciones en exceso		
(-) Remanente del periodo mensual anterior		
Impuesto Retenido a pagar		322.81
Remanente para el siguiente periodo		0.00
Cantidad de empleados sujetos a retención	3	
Cantidad de empleados que no fueron sujetos a retención	3	

6. RETENCIONES SOBRE RENTAS DE CAPITAL

6.1. RENTAS DE CAPITAL INMOBILIARIO

INGRESOS PROVENIENTES DE	BASE	RETENCIÓN
Arrendamiento y Subarrendamiento de Bienes Inmuebles	3,000.00	300.00
Constitución Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Inmuebles		0.00
Total Base y Retención	3,000.00	300.00

6.2 RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO

INGRESOS PERCIBIDOS POR O EN CONCEPTO DE	BASE	RETENCIÓN
Intereses y Rentas de Dinero o en Especie Provenientes de Créditos de Cualquiera Naturaleza		0.00
Arrendamientos y Subarrendamientos de Bienes Muebles		0.00
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Tangibles	25,000.00	2,500.00
Constitución o Cesión de Derechos o Facultades de Uso o Goce de Bienes Muebles Intangibles		0.00
Rentas derivadas de contratos de Seguros		0.00
Rentas Vitalicias o Temporales Originadas de Inversión de Capital		0.00
Rentas Originadas en Donaciones Condicionadas		0.00
Total Base y Retención	25,000.00	2,500.00

6.3 RETENCIONES POR DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS, GANANCIAS Y UTILIDADES

Cantidad de periodos		1
Indique el o los periodos que está declarando: ejemplo 2013,2014:		2018
Rentas por distribución de dividendos, ganancias y utilidades		10,000.00
Impuesto sobre Rentas de Distribución de dividendos, ganancias y utilidades		500.00

7. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR

Impuesto a pagar		0.00
------------------	--	------

APÉNDICE VI 4/4

Continuación de formulario 1331

8. CANTIDAD DE OPERACIONES REALIZADAS	
Cantidad de retenciones sobre Actividades Lucrativas	4
Cantidad de retenciones sobre Facturas Especiales	2
Cantidad de retenciones sobre Rentas del Trabajo	3
Cantidad de retenciones sobre Rentas de Capital	4
Suma Total de Constancias	11
9. RECTIFICACIÓN (opcional) (Llene solo si necesita corregir datos de un formulario SAT-1331 anterior)	
Número de formulario SAT-1331 que se rectifica Son 11 dígitos que aparecen en la parte superior derecha del encabezado del formulario a corregir. Ejemplo 12345678901	
(-) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anteriores	
(-) Impuesto a pagar	11,426.81
(-) Impuesto a favor del contribuyente	0.00
10. ACCESORIOS (Son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)	
Fecha máxima de pago sin accesorios Corresponde a la fecha de vencimiento de acuerdo al calendario tributario	17/09/2018
¿Cuándo pagará este formulario? Si el pago lo realizará después del 29/09/2019 , cambie la fecha de esta casilla (máximo 20 días hábiles contados a partir de hoy). Luego de esa fecha el formulario caducará, el banco lo rechazará y deberá llenar otro. En base a esa fecha el formulario podrá adicionar accesorios.	17/09/2018
(+) Multa formal (por presentación extemporánea)	0.00
(+) Multa por omisión	0.00
(+) Multa por rectificación	0.00
(+) Intereses	0.00
(+) Mora	0.00
(-) Accesorios a pagar	0.00
TOTAL A PAGAR	11,426.81
<p>A) Los documentos de soporte de la presente declaración se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.</p> <p>B) Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio.</p>	

APÉNDICE VII 1/2

Formulario para declarar el impuesto retenido de no residentes sin establecimiento permanente

En el banco presente la Boleta SAT-2000, con valor. Nunca presente este formulario.
Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.

	<h2>ISR NO RESIDENTES RETENCIONES</h2>	<h2>SAT-1352</h2>
Número de Acceso 583 765 080	Impuesto Sobre la Renta. Retención efectuada a no residentes sin establecimiento permanente. Declaración jurada, constancia y pago mensual. 1 de 4: En preparación	Número de Formulario 24 693 340 318 Número de Contingencia

1. NIT DEL AGENTE RETENEDOR *

561888 EN SU DEFENSA
LA PRACTICA, SOCIEDAD ANONIMA

2. PERIODO DE IMPOSICIÓN *

MES:

AÑO:

3. AGENTE RETENEDOR
CORREO ELECTRONICO
laprasapurifica@gmail.com

4. IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE RETENIDO

Nombre razón o denominación social:	Valdemar Acuña
País donde reside	<input type="text" value="PERU"/>
Tipo de documento de identificación	<input type="text" value="Identificación nacional ciudadana"/>
Número de documento de identificación	EFDC124
Correo electrónico del contribuyente retenido	Valdemar.acu@gmail.com
Tipo de servicio otorgado:	<input type="text" value="Asesoramiento Científico, Económico, Técnico o Financiero"/>
Tipo de moneda	<input type="text" value="Quetzal"/>
Renta percibida (según moneda seleccionada)	41,176.47
Tipo de cambio (para consultar el tipo de cambio ingrese a www.banquiat.com.gt)	
Renta imponible en quetzales	41,176.47
Impuesto retenido en quetzales	6,176.47
Fecha de la factura o documento que respalde el servicio	01/08/2018

APÉNDICE VII 2/2

Continuación formulario 1352

Total Retención	6,176.47
5. RECTIFICACIÓN (opcional) (llene solo si necesita corregir datos de un formulario SAT-1352 anterior)	
Número de formulario SAT-1352 que se rectifica Son 11 dígitos que aparecen en la parte superior derecha del encabezado del formulario a corregir. Ejemplo 12345678901	
(-) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anteriores	
(=) Impuesto a pagar	6,176.47
(-) Impuesto a favor del contribuyente	0.00
6. ACCESORIOS (son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)	
Fecha máxima de pago sin accesorios Fecha de vencimiento según calendario tributario	17/09/2018
¿Cuándo pagará este formulario? Si el pago lo realizará después del , cambie la fecha de esta casilla (máximo 20 días hábiles contados a partir de hoy). Luego de esa fecha el formulario caducará, el banco lo rechazará y deberá llenar otro. En base a esa fecha el formulario podrá adicionar accesorios.	17/09/2018
(+) Multa formal (por presentación extemporánea)	
(+) Multa por omisión	
(+) Multa por rectificación	
(+) Intereses	
(+) Mora	
(-) Accesorios a pagar	0.00
TOTAL A PAGAR	6,176.47
<p>A) Los documentos de soporte de la presente declaración se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.</p> <p>B) Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio.</p>	

APÉNDICE VIII 1/2

Formulario para declarar retenciones de no residentes sin establecimiento permanente

En el banco presente la Boleta SAT-2009, con valor. Nunca presente este formulario.
Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.

	<h2>ISR NO RESIDENTES RETENCIONES</h2>	<h2>SAT-1352</h2> <p>Columna 1</p>
Número de Acceso 583 765 080	Impuesto Sobre la Renta, Retención efectuado a no residentes sin establecimiento permanente. Declaración jurada, constancia y pago mensual. 1 de 4: En preparación	Número de Formulario 25 958 532 536 Número de Contingencia

1. NIT DEL AGENTE RETENEDOR *

561888 CP: 22219119
LA PRACTICA, SOCIEDAD ANONIMA

2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *

MES:

AÑO:

3. AGENTE RETENEDOR
CORREO ELECTRÓNICO
laprasapunfica@gmail.com

4. IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE RETENIDO

Nombre razón o denominación social	Carlos Muñoz
País donde reside	<input type="text" value="MEXICO D.F."/>
Tipo de documento de identificación	<input type="text" value="Pasaporte"/>
Número de documento de identificación	74354374921
Correo electrónico del contribuyente retenido	camunilo@gmail.com
Tipo de servicio otorgado:	<input type="text" value="Asesoramiento Científico, Económico, Técnico o Financiero"/>
Tipo de moneda	<input type="text" value="Dólar"/>
Renta percibida (según moneda seleccionada)	2,000.00
Tipo de cambio (para consultar el tipo de cambio ingrese a www.banquimex.com.mx)	7.48405
Renta imponible en quetzales	14,968.10
Impuesto retenido en quetzales	2,245.02
Fecha de la factura o documento que respalde el servicio	01/08/2018

APÉNDICE VIII 2/2

Continuación de formulario 1352

Total Retención	2,245.02
5. RECTIFICACIÓN (opcional) (llene solo si necesita corregir datos de un formulario SAT-1352 anterior)	
Número de formulario SAT-1352 que se rectifica Son 11 dígitos que aparecen en la parte superior derecha del encabezado del formulario a corregir. Ejemplo 12345678901	
(-) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anteriores	
(-) Impuesto a pagar	2,245.02
(-) Impuesto a favor del contribuyente	0.00
6. ACCESORIOS (son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)	
Fecha máxima de pago sin accesorios Fecha de vencimiento según calendario tributario	17/09/2018
¿Cuándo pagará este formulario? Si el pago lo realizara después del, cambie la fecha de esta casilla (máximo 20 días hábiles contados a partir de hoy). Luego de esa fecha el formulario caducará, el banco lo rechazará y deberá llenar otro. En base a esa fecha el formulario podrá adicionar accesorios.	17/09/2018 <input checked="" type="checkbox"/>
(+) Multa formal (por presentación extemporánea)	
(+) Multa por omisión	
(+) Multa por rectificación	
(+) Intereses	
(+) Mora	
(-) Accesorios a pagar	0.00
TOTAL A PAGAR	2,245.02
<p>A) Los documentos de soporte de la presente declaración se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.</p> <p>B) Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio</p>	