

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. # 6-2018

COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS PAGOS QUE REALIZAN LOS CONTRIBUYENTES EN CONCEPTO DE SUELDOS Y SALARIOS, AGUINALDO, BONO 14 y DIETAS

I. ANTECEDENTES:

La Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene dentro de sus funciones dar a conocer a los contribuyentes los derechos que le asisten y sus obligaciones conforme a la ley, reglamentos y otras normativas aplicables en materia tributaria, además de proporcionar orientación legal a aquellos contribuyentes que lo soliciten, extremos que se consideran sumamente importantes en virtud de constituir una ampliación de las garantías del sistema tributario guatemalteco.

En el Departamento de Consultas, las consultas más recurrentes que los contribuyentes realizan sobre la deducibilidad de los gastos en el Impuesto Sobre la Renta son los siguientes:

- I. La deducibilidad de los pagos por concepto de los sueldos y salarios cuando el patrono no está obligado a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social.**
- II. La deducibilidad de los pagos por concepto de aguinaldo y bonificación anual para los trabajadores del sector privado y público (bono 14), cuando se otorga sobre un porcentaje mayor al sueldo o salario.**
- III. La deducibilidad de los pagos por concepto de dietas a un pequeño contribuyente.**

Derivado de la recurrencia de estas consultas, se elabora el siguiente criterio el cual reforzará los elementos formales descritos en la ley respecto a la deducibilidad de los gastos mencionados en el Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior, sin perjuicio de la formulación de ajustes e imposición de multas que procedan, derivado de las facultades que la Superintendencia de Administración



Tributaria tiene para fiscalizar o de la presentación de la denuncia por la presunción de algún ilícito tributario.

II. BASE LEGAL:

Las consideraciones legales que fundamentan el presente criterio son las siguientes:

Artículos 10 y 11 del Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; artículos 4 y 91 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; artículos 2, 3, 49, 88 y 102 del Decreto Número 1441 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Trabajo; artículos 4, 10, 19, 21, 22, 23, 44 y 104 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria; artículos 4 y 11 del Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; artículo 9 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta; artículos 2, 3 y 15 del Acuerdo Número 1123 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Reglamento de Inscripción de Patronos en el Régimen de Seguridad Social; y artículo 1 del Acuerdo Gubernativo Número 86-2003 del Presidente de la República de Guatemala, que aprueba en todo su contenido el Acuerdo Número 1123.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

El Libro I (Impuesto Sobre la Renta) del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, establece como objeto de dicho impuesto, las rentas que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en dicho libro, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, generándose impuesto cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el citado libro de la ley referida.

Los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas pueden deducir de su renta bruta, los costos y gastos a que se refiere el artículo 21 del Libro I (Impuesto Sobre la Renta) de la Ley de Actualización Tributaria, siempre que los mismos sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, y que los mismos se encuentren documentados de la forma como lo establece la Ley.

La Ley de Actualización Tributaria, no define el término: "Costos" y "Gastos" por lo que atendiendo a lo normado en el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial en la parte que establece: *"El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente."*, el Diccionario de la Real Academia Española define el término *costo* de la siguiente manera:



“...Cantidad que se da o se paga por algo...”, gasto: “Cantidad que se ha gastado o se gasta”, y gasto deducible: “Cantidad que por ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo”¹

Para que los costos y gastos sean considerados deducibles del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes deben cumplir con determinados requisitos y contar con la documentación y medios de respaldo, de acuerdo con lo que regula el artículo 22 de la ley citada, de manera específica que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto en los casos que corresponda.

Constituye infracción a los deberes formales, no retener los tributos de acuerdo con las normas establecidas en el Código Tributario y leyes específicas de cada impuesto y se sancionará con multa equivalente al impuesto cuya retención se omite, conforme lo establece el artículo 91 del mismo Código. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

Debe considerarse que conforme el artículo 23 de la ley relacionada, los contribuyentes no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos que no cumplan con lo dispuesto en el referido artículo.

Al efectuar el registro de los costos o de los gastos, el contribuyente o responsable tributario debe tomar en cuenta que, para considerarlo deducible de su renta bruta, debe cumplir con los requisitos establecidos en la ley, que en resumen son los siguientes:

- Que el gasto que se pretenda deducir sea un costo necesario para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.
- Que el gasto incurrido haya tenido su origen en el negocio, actividad y operación que genere renta gravada.
- Que el gasto esté debidamente respaldado con la documentación legal correspondiente.
- Que el gasto corresponda al período de imposición que se liquida.
- Que se haya efectuado la retención en los casos que corresponda.

Condiciones sin las cuales no procede la deducción de los gastos a la renta bruta.

Entre otros gastos que se consideran deducibles del Impuesto Sobre la Renta, se exponen los siguientes: los sueldos y salarios, aguinaldo, la bonificación anual para los trabajadores del sector privado y público (bono 14) y las dietas.

Es importante indicar que la interpretación de los preceptos legales que se refieren no puede realizarse aisladamente del contexto integral del cuerpo legal al que pertenece, debe atenderse a la totalidad del ordenamiento jurídico del cual forma parte; en este sentido, el análisis se realiza conforme lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial

¹ Versión Electrónica del Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario. Página consultada el 6 de abril del 2018.



respecto a que el conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes y conforme al sentido de cada norma y su relación con otras normas.²

I. La deducibilidad de los pagos en concepto de sueldos y salarios cuando el patrono no está obligado a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social:

El artículo 88 del Código de Trabajo define salario o sueldo de la siguiente manera: *“la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del cumplimiento del contrato de trabajo o de la relación de trabajo vigente entre ambos. Salvo las excepciones legales, todo servicio prestado por un trabajador a su respectivo patrono, debe ser remunerado por éste.”*

Por su parte, el artículo 102 del citado Código, regula que todo patrono que ocupe permanentemente a diez o más trabajadores, debe llevar un libro de salarios autorizado y sellado por el Departamento Administrativo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social el que está obligado a suministrar modelos y normas para su debida impresión.

Preceptúa también el artículo referido, que todo patrono que ocupe permanentemente a tres o más trabajadores, sin llegar al límite de diez, debe llevar planillas de conformidad con los modelos que adopte el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

Congruente con lo anterior, el artículo 2 del Acuerdo Número 1123 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Reglamento de Inscripción de Patronos en el Régimen de Seguridad Social, establece que todo patrono persona individual o jurídica, **que ocupe tres o más trabajadores, está obligado a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social.** Así también, los patronos que se dediquen a la actividad económica del transporte terrestre de carga, de pasajeros o mixto (carga y pasajeros), utilizando para el efecto vehículos motorizados, están obligados a inscribirse cuando ocupen los servicios de uno (1) o más trabajadores.

En ese sentido, siempre que el patrono ocupe el número de trabajadores que establecen los preceptos legales relacionados, debe inscribirse en el Régimen de Seguridad Social.

Asimismo, el artículo 15 del Acuerdo Número 1123 preceptúa que las personas individuales que tengan la representación del patrono y que ejerzan a nombre de éste funciones de dirección o de administración, tales como gerentes, directores, administradores, entre otros, que estén legítimamente autorizadas por el patrono, se consideran trabajadores afiliados y deben aparecer reportados como tales en las Planillas de Seguridad Social.

Conforme el artículo 21 numeral 4 de la Ley de Actualización Tributaria, se consideran gastos deducibles del Impuesto Sobre la Renta, los sueldos y salarios pagados a los trabajadores, debiendo cumplir para el efecto, con los requisitos que establece el

² Método de Interpretación Jurídica. Víctor Emilio Anchondo Paredes. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.



artículo 22, entre los cuales se mencionan que los sueldos o salarios sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para generar rentas gravadas, los cuales deben estar debidamente contabilizados; que el titular de la deducción (patrono) haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado, cuando corresponda; quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando el patrono se encuentre obligado a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social; y contar con los documentos y medios de respaldo, específicamente con los regulados en la literal f del citado artículo 22, planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y los recibos que éste extienda, libros de salarios, planillas, en los casos de sueldos, salarios o prestaciones laborales, según corresponda.

Cabe indicar que la deducción máxima por sueldos pagados a los socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de ley, se limita a un monto total anual del diez por ciento (10%) sobre la renta bruta.

El artículo 23 literal f) de la Ley de Actualización Tributaria, regula que los patronos no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos cuando no acrediten ante la Administración Tributaria, con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, los pagos realizados por concepto de sueldos, salarios o prestaciones laborales, cuando proceda.

De los preceptos legales relacionados se establece que los sueldos y salarios serán considerados gastos deducibles del Impuesto Sobre la Renta para el patrono, si los trabajadores figuran en la planilla presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, no obstante, en el caso que los patronos no estén obligados a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social conforme lo dispuesto en el Código de Trabajo y en el Reglamento de Inscripción de Patronos en el Régimen de Seguridad Social, podrán deducir del Impuesto Sobre la Renta los sueldos o salarios que paguen a sus trabajadores, si cumplen con los documentos y medios de respaldo que acrediten el pago del sueldo o salario al trabajador, como lo son los libros de salarios o planillas.

II. La deducibilidad de los pagos en concepto de aguinaldo y bonificación anual para los trabajadores del sector privado y público (bono 14), cuando se otorga sobre un porcentaje mayor al sueldo o salario.

La Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público (bono 14), en el artículo 1 establece con carácter de prestación laboral obligatoria para todo patrono, tanto del sector privado como del sector público, el pago a sus trabajadores de una bonificación anual equivalente a un salario o sueldo ordinario que devengue el trabajador.

El artículo 2 de la ley citada en el párrafo anterior, regula que la bonificación anual será equivalente al cien por ciento (100%) del salario o sueldo ordinario devengado por el trabajador en un mes, para los trabajadores que hubieren laborado al servicio del patrono, durante un año ininterrumpido y anterior a la fecha de pago.



En relación al pago de la prestación del aguinaldo, la Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado, en el artículo 1 establece, que todo patrono queda obligado a otorgar a sus trabajadores anualmente en concepto de aguinaldo, el equivalente al cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual que éstos devenguen por un año de servicios continuos o la parte proporcional correspondiente.

El numeral 5 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, considera gastos deducibles, tanto el aguinaldo como la bonificación anual (bono 14) para los trabajadores del sector privado y público hasta el 100% del salario mensual, salvo lo establecido en los pactos colectivos de condiciones de trabajo debidamente homologados por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social.

Debe aclararse que el pacto colectivo de condiciones de trabajo es el que se celebra entre uno o varios sindicatos de trabajadores y uno o varios patronos, o uno o varios sindicatos de patronos, con el objeto de reglamentar las condiciones en que el trabajo deba prestarse y las demás materias relativas a éste. El referido pacto tiene carácter de ley profesional y a sus normas deben adaptarse todos los contratos individuales o colectivos existentes o que luego se realicen en las empresas, industrias o regiones que afecte. Cada una de las partes debe conservar un ejemplar y el tercero ha de ser enviado al Ministerio de Trabajo y Previsión Social para su estudio y homologación, lo anterior conforme los artículos 49 y 52 del Código de Trabajo.

Derivado de lo anterior, el aguinaldo y la bonificación anual para los trabajadores del sector privado y público (bono 14), serán deducibles hasta el cien por ciento (100%) del salario mensual, pero si el patrono paga al trabajador el aguinaldo y la bonificación anual (bono 14) para los trabajadores del sector privado y público sobre un porcentaje mayor al salario mensual, el excedente no podrá considerarse deducible del Impuesto Sobre la Renta.

No obstante lo anterior, podrá considerarse deducible el excedente, si el contribuyente cuenta con un pacto colectivo de condiciones de trabajo, debidamente autorizado conforme el Código de Trabajo y homologado por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social, según corresponda.

En ese sentido, para que el gasto por bonificación incentivo y aguinaldo se consideren deducibles, los mismos deben estar respaldados mediante las planillas o libros de salarios o los recibos que el patrono entregue al empleado.

III. Deducibilidad de los pagos en concepto de dietas cuando se pagan a un contribuyente afiliado en el Régimen de Pequeño Contribuyente.

El término dieta se define en el Diccionario de la Real Academia Española como: *“Estipendio que se da a quienes ejecutan algunas comisiones o encargos por cada día*



que se ocupan en ellos, o por el tiempo que emplean en realizarlos”, y el término estipendio como “pago o remuneración que se da a alguien por algún servicio”.³

El artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria regula que se consideran gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, entre otros, **las dietas** y otras remuneraciones en dinero.

El pago en concepto de dietas y su deducibilidad en el Impuesto Sobre la Renta, dependerá de la naturaleza de la misma y del régimen en que se encuentre inscrito el contribuyente, así como del ordenamiento jurídico aplicable en cada caso.

Con relación a los pagos realizados en concepto de dietas a un contribuyente inscrito en el **Régimen del Pequeño Contribuyente**, es necesario indicar que conforme lo establece el artículo 10, numeral 8 de la Ley de Actualización Tributaria, constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en la categoría de rentas provenientes de actividades lucrativas, la obtención de dietas, derivado de lo anterior, conforme el artículo 9 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, las personas que paguen dietas deben efectuar la retención del Impuesto Sobre la Renta, con carácter definitivo, aplicando los tipos impositivos establecidos en el artículo 44 de la Ley de Actualización Tributaria.

Para que la persona individual o jurídica que pague dietas a un pequeño contribuyente pueda deducirse este gasto, deberá aplicar la retención correspondiente con carácter definitivo y comprobar el pago con los recibos o comprobantes de pago de las dietas, los cuales se encuentran afectos al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, conforme lo regula el artículo 2 del Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala.

IV. CRITERIOS INSTITUCIONALES:

1. Los patronos que no estén obligados a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social podrán deducir del Impuesto Sobre la Renta los sueldos o salarios que paguen a sus trabajadores, si cumplen con los documentos y medios de respaldo que acrediten el pago, como lo son los libros de salarios o planillas.
2. El excedente del 100% del salario mensual que se pague de aguinaldo y de bonificación anual para los trabajadores del sector privado y público (bono 14), no será deducible del Impuesto Sobre la Renta, salvo que así lo establezcan los pactos colectivos de condiciones de trabajo debidamente autorizados conforme el Código de Trabajo y homologados por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social.

³ Versión Electrónica del Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario. Página consultada el 6 de abril del 2018.



3. Se considerarán deducibles los gastos por concepto de dietas pagadas a un contribuyente inscrito en el Régimen del Pequeño Contribuyente, si la persona que paga o acredita la misma efectúa la retención del Impuesto Sobre la Renta, aplicando los tipos impositivos establecidos en el artículo 44 de la Ley de Actualización Tributaria y comprueba el pago de las mismas con los recibos o comprobantes de pago, los cuales se encuentran afectos al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueba el presente criterio institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de la presenta fecha.

Guatemala, 23 de abril de 2018.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria