

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE NICARAGUA, MANAGUA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS



Tema: Tributación

Sub Tema: “Aplicación del Impuesto sobre la Renta del Trabajo establecido en la Ley

N° 822, Ley de Concertación Tributaria de la República de Nicaragua”.

Tesis presentada para optar al título de:

“Licenciatura en Contabilidad Pública y Finanzas”

Autores:

Bra. Cristhian Marisela García Tercero

Bra. Ericka Massiel Roa Ríos

Tutor:

Msc. German Moraga

Managua, 21 de Mayo 2016

i. DEDICATORIA

Doy gracias a Dios, por estar conmigo en cada paso, cuidándome, dándome fortaleza y sabiduría para continuar.

A mis abuelos María Cristina García Palma (q.e.p.d), Juan Ramón Sánchez Saballos (q.e.p.d) y Carlos Alberto Tercero Mayorga, porque fueron las personas que me ayudaron a emprender mi carrera y constituyeron el legado más valioso que puedo recibir y por el cual les vivirá eternamente agradecida.

A mi Madre Mery del Socorro Tercero Palma, mujer emprendedora y luchadora, a quien le debo todo lo que soy y todo lo que espero llegar a ser.

Al resto de mi familia, porque gracias a su cariño, guía y apoyo he llegado a realizar uno de los anhelos más grandes de mi vida, fruto del inmenso amor y confianza que en mí han depositado.

Cristhian Marisela García Tercero

i. DEDICATORIA

A Dios por darme la oportunidad de vivir y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido soporte y compañía durante el periodo de estudio.

A mi padre Ronaldo Roa y mi madre Yolanda Ríos A. por darme la vida, quererme mucho, creer en mí y apoyarme siempre.

A mi esposo Néstor Obando por su cariño y apoyo para alcanzar una de mis mayores metas.

A todos mis familiares por su amor, confianza y ayuda para seguir siempre adelante.

Ericka Massiel Roa Ríos

ii. AGRADECIMIENTO

A Dios por su compañía, bendición y ser la guía en nuestro camino.

A nuestros padres por ser los forjadores de nuestro futuro, que con sentimiento de lucha y con mucho esfuerzo nos prepararon para llegar a ser unas profesionales dignas de admiración.

A los docentes del Departamento de Contabilidad que por cinco años fortalecieron los conocimientos de los alumnos de esta generación, a los principales directores, y de manera especial agradecer al profesor Germán Moraga, por su visión crítica, paciencia y valiosa dirección para llegar a la conclusión de este trabajo, cuya experiencia y educación ha sido una fuente de motivación.

A las personas que apoyaron en la recopilación de información debido a que sin ellos hubiera sido posible cumplir con los propósitos planteados. A la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, Managua, por brindar una educación de manera integral y apoyar el esfuerzo de todos los jóvenes que desean crecer de manera profesional.

iii. VALORACIÓN DEL DOCENTE



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE NICARAGUA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS
UNAN - RUCFA
"Año de la Madre Tierra"



Managua, 26 de febrero de 2016.

Msc. Álvaro Guido Quiroz
Director del Departamento de Contaduría Pública y Finanzas
Su Despacho.

Estimado Maestro Guido:

Remito a usted los ejemplares del Informe Final de Seminario de Graduación titulado con el tema: **Tributación** y el sub-tema **"Aplicación del Impuesto sobre la Renta del Trabajo establecido en la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria."**, presentado por las bachilleras: **Cristhian Maricela García Tercero** Carnet No. 03-44364-0 y **Ericka Massiel Roa Ríos** Carnet No. 09-20543-6, para optar al título de Licenciadas en Contaduría Pública y Finanzas.

Este Informe Final reúne todos los requisitos metodológicos para el Informe de Seminario de Graduación que especifica la Normativa para las modalidades de Graduación como formas de culminación de estudios, Plan 1999, de la Unan-Managua.

Solicito a usted fijar fecha de defensa según lo establecido para tales efectos.

Sin más que agregar al respecto, deseándole éxitos en sus funciones, aprovecho la ocasión para reiterar mis muestras de consideración y aprecio.

Esp. Germán Antonio Moraga
Tutor

Seminario de Graduación II Semestre 2015

iv. RESUMEN

El Impuesto sobre la Renta en Nicaragua ha sido objeto de una especial regulación y de diversos cambios desde 1952 hasta la fecha, siendo el principal motivo de estas transformaciones la dinamización de la economía nicaragüense.

A esto responde la promulgación de la Ley No. 822, “Ley de Concertación Tributaria” (LCT), publicada en la Gaceta, Diario Oficial No. 241 del 17 de diciembre de 2012, con la cual se consigue analizar de manera particular los supuestos de aplicación del Impuesto sobre la Renta del Trabajo y los principales aspectos de recaudación establecidos en la legislación nicaragüense, ya que con la ley anterior no existía un sistema que gravara de forma separada los distintos tipos de renta.

Siendo los aspectos doctrinarios y legales la base fundamental de este estudio, se recopiló información de diversas fuentes bibliográficas pero la principal fue obtenida del marco jurídico tributario que rige en Nicaragua.

Al momento de realizar la comparación de nuestro sistema tributario con los demás países Centroamericanos logramos descubrir que existen una variedad de semejanzas y diferencias en lo que a impuestos se refiriere; un ejemplo sencillo son los periodos fiscales que en su mayoría se conserva el mismo que en nuestro país a excepción de Costa Rica.

v. **ÍNDICE**

I. INTRODUCCIÓN	1
II. JUSTIFICACIÓN	3
III. OBJETIVOS.....	4
IV. DESARROLLO.....	5
4.1. Antecedentes Históricos del Impuesto Sobre la Renta.....	5
4.1.1. Origen del Impuesto Sobre la Renta	5
4.1.2. Evolución del Impuesto Sobre la Renta en Nicaragua.....	6
4.1.3. Las Reformas en el Sistema Jurídico Tributario	10
4.2. Aspectos Generales de la Tributación	17
4.2.1. Obligación Tributaria.....	17
4.2.2. Los Tributos	18
4.2.3. Principios en Materia Tributaria.....	18
4.2.3.1. Principio de Legalidad.....	20
4.2.3.2. Seguridad Jurídica	21
4.2.3.3. Principio de Reserva de Ley	23
4.2.3.4. Principio de Igualdad.....	24
4.2.3.5. Principio de Generalidad	25
4.2.3.6. Principio de Capacidad Contributiva	26
4.2.3.7. Principio de No Confiscación	28
4.2.4. Generalidades de los Tributos	29
4.2.4.1. Concepto de Tributo.....	29
4.2.4.2. Características de los Tributos	31
4.2.5. Categorías Tributarias	32
4.2.5.1. Impuestos.....	33
4.2.5.1.1. Definición de Impuesto.	33
4.2.5.1.2. Características de los Impuestos.	34
4.2.5.1.3. Clasificación de los Impuestos.....	36
4.2.5.2. Las Tasas	40
4.2.5.3. Contribuciones Especiales	41
4.3. El Impuesto Sobre la Renta	42

4.3.1.	Características del Impuesto sobre la Renta.....	43
4.3.2.	Hecho Imponible	47
4.3.2.1.	Estructura del Hecho Imponible	49
4.3.2.1.1.	Elemento Subjetivo.	49
4.3.2.1.2.	Elemento Objetivo.....	51
4.3.2.1.3.	Supuestos de no Sujeción.	57
4.3.2.1.4.	Exenciones	59
4.3.2.1.5.	Base Imponible	60
4.3.2.1.6.	Tipo de Gravamen.....	62
4.4.	Análisis de la Renta del Trabajo en Nicaragua	64
4.4.1.	Concepto de Renta del Trabajo	64
4.4.2.	Exenciones en la Renta del Trabajo.....	66
4.4.3.	Base Imponible de la Renta del Trabajo	70
4.4.3.1.	Modificación a la Base Imponible Mínima	71
4.4.4.	Ámbito Territorial del Impuesto Sobre la Renta del Trabajo.....	73
4.5.	Derecho Comparado del Impuesto Sobre la Renta del Trabajo Nicaragüense con los demás Países Centroamericanos.....	81
4.5.1.	Sistema de Imposición de Renta.....	81
4.5.2.	Fundamento Legal	82
4.5.3.	Materia Imponible y Hecho Generador	85
4.5.4.	Sujeto Pasivo	91
4.5.5.	Exenciones.....	95
4.5.6.	Base Imponible y Deducciones	105
4.5.7.	Período Fiscal y Tarifa del Impuesto	112
V.	CASOS PRÁCTICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE TRABAJO	119
VI.	CONCLUSIONES	131
VII.	BIBLIOGRAFÍA	133
VIII.	ANEXOS	137

I. INTRODUCCIÓN

Mediante la promulgación de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*” (LCT), publicada en la Gaceta, Diario Oficial No. 241 del 17 de diciembre de 2012, Nicaragua adopta nuevos conceptos que no estaban en la Ley de Equidad Fiscal, tales como la renta dual, que consiste en la separación de las rentas en tres: Rentas del Trabajo, Rentas de Actividades Económicas y Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, permitiendo gravar de forma cedular las rentas percibidas por los contribuyentes, residentes y no residentes del territorio nicaragüense.

Entendiéndose para tal efecto, como Rentas del Trabajo las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza en dinero o especie, que deriven del trabajo personal prestado por cuenta ajena.

Por tanto, la presente investigación tiene como principal finalidad analizar los supuestos de aplicación y cálculo del Impuesto sobre la Renta del Trabajo, de acuerdo a lo establecido en la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*” (LCT), publicada en la Gaceta, Diario Oficial No. 241 del 17 de diciembre de 2012, así como un análisis comparativo de los demás países Centroamericanos, con relación a Nicaragua, para conocer las semejanzas y diferencias de la Legislación Tributaria.

El desarrollo del subtema que atañe a este estudio se encuentra estructurado en cinco puntos, siendo estos: El numeral 4.1., se refiere a los antecedentes históricos del Impuesto sobre la Renta, donde surgió por primera vez, la forma en que ha ido evolucionando y las reformas practicadas en Nicaragua a largo del tiempo. En el numeral 4.2., se realiza un análisis de los aspectos del sistema tributario, los principios establecidos en la legislación tributaria vigente y la Constitución Política de Nicaragua, de igual manera y de forma amplia cada aspecto relacionado al tributo. En el numeral 4.3., se estudia cada uno de los elementos de cuantificación que integra el Impuesto sobre la Renta, entre ellos el hecho imponible. En el numeral 4.4., se analiza la Renta del Trabajo en Nicaragua, desde la perspectiva de la Ley N° 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, así como el impacto que ocasiono con los cambios realizados en el sistema tributario y en la economía nicaragüense. Y en el numeral 4.5., se efectúa un estudio comparado de la aplicación del Impuesto sobre la Renta del Trabajo en Nicaragua en comparación con los demás países centroamericanos, con el fin de determinar las semejanzas y diferencia que estos poseen.

De manera que la investigación finaliza con las conclusiones, recomendaciones y bibliografías consultadas.

II. JUSTIFICACIÓN

La finalidad de este trabajo es de servir de utilidad a todo contribuyente y a los profesionales que en el ejercicio de sus cargos, al momento de aplicar las bases tributarias del Impuesto sobre la Renta del Trabajo, debido a que en la Ley N° 712, Ley de Reforma a la Ley de Equidad Fiscal derogada con la entrada en vigencia de la Ley N° 822, “*Ley de Concertación Tributaria*” (LCT), no existía criterios de aplicación para Impuestos de Rentas del Trabajo, Rentas de Actividades Económicas y Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital.

De manera adicional, se facilita los supuestos de cálculo del Impuesto sobre la Renta del Trabajo definidos en la Ley N° 822, Ley de Concertación Tributaria (LCT) y su reglamento, con el objetivo de que el contribuyente cumpla de forma adecuada lo definido en el marco legal, por ser éste un tema novedoso y complejo.

Por otro lado, el análisis comparativo de la legislación tributaria nicaragüense en relación a los otros países centroamericanos, sobre el tema de Rentas del Trabajo, permitirá identificar los aspectos positivos o negativos que posee nuestra regulación con respecto a las demás.

III. OBJETIVOS

General

Analizar los supuestos de aplicación del Impuesto Sobre la Renta del Trabajo y los principales aspectos en la recaudación tributaria establecidos en la legislación nicaragüense, así como también comparar el tratamiento tributario a las rentas del trabajo de la República de Nicaragua en relación con los países Centroamericanos.

Específicos

- Determinar las generalidades del Impuesto sobre la Renta del Trabajo y su base legal en la República de Nicaragua.

- Explicar los supuestos de aplicación del Impuesto sobre la Renta del Trabajo en Nicaragua, a través de casos prácticos.

- Comparar los aspectos más importantes de la regulación del Impuesto sobre la Renta del Trabajo en Nicaragua, en relación a los demás países Centroamericanos.

IV. DESARROLLO

4.1. Antecedentes Históricos del Impuesto Sobre la Renta

4.1.1. Origen del Impuesto Sobre la Renta

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), resume la historia del Impuesto sobre la Renta de la siguiente manera: (Zorrilla Salgador, 2014)

“Fue establecido en el año 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, con el fin de obtener los fondos para hacer la guerra a Francia, y se abolió en el año 1816. En 1909 Lloyd George, introdujo en Inglaterra la progresividad del impuesto y creó un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas.

Suiza implantó el impuesto sobre la renta en el año 1840 y Australia en 1849. En Alemania se introdujo en el año 1850 e Italia lo hizo en el 1864.

En los Estados Unidos se estableció desde los tiempos de la Colonia, como un gravamen a los ingresos de las personas físicas. En 1894 se aprobó una ley que impuso este gravamen, pero unos meses después (en 1895) fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, en virtud de que chocaba con la regla constitucional relativa al

reparto de las cargas tributarias, por lo cual tuvo que ser abolida. En el año 1913 fue adoptado nuevamente.

España lo adoptó en el 1900, bajo el sistema de imposición directa sobre la renta, especialmente aplicable a las sociedades.

En Francia se puso en vigencia antes de la Primera Guerra Mundial, mediante la aprobación de la ley 1914. En la Unión Soviética se estableció este impuesto en el año 1927.

En muchos otros países se habían puesto en práctica este gravamen a finales de la pasada centuria, sin embargo alcanzó su más alto desarrollo con motivo de la Segunda Guerra Mundial, debido a las crecientes obligaciones fiscales de los gobiernos de los países involucrados.

En América Latina aparece este tributo entre los años 1920 y 1935. Los primeros países en establecerlo en esta parte del mundo fueron Brasil en 1923, México en 1924 (después de un primer intento en tal sentido en la llamada "Ley del Centenario" de 1921), Colombia en 1928 y Argentina en 1932”.

4.1.2. Evolución del Impuesto Sobre la Renta en Nicaragua

Decreto 55 Ley de Impuesto sobre la Renta

Mediante el Decreto No. 55, Ley de Impuestos sobre la Renta, aprobada el día 27 de noviembre de 1952 por La Cámara de Diputados y La Cámara del Senado de la República de Nicaragua y publicada en La Gaceta, Diario Oficial número 300 del 31 de diciembre de 1952, se crea el Impuesto sobre la Renta Neta originada en Nicaragua, de toda persona, aunque ésta haya sido exencionada antes por algún contrato o concesión, y sobre la renta neta de los bienes administrados en virtud de un cargo. Por personas se entiende las naturales y las jurídicas sean nacionales o extranjeras, residentes o no en Nicaragua:

Según el artículo 2 del Decreto No. 55, las rentas originadas en Nicaragua se derivan de: “Bienes existentes en el país, de servicios prestados en el territorio nacional, o de negocios llevados a cabo que le produzca efectos en la República sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta”.

Asimismo, se considera como renta originada en Nicaragua, para los efectos del impuesto, “los sueldos que devenguen los funcionarios y empleados del Estado y de sus instituciones que por razón de cargo o empleo oficial tengan su residencia en el extranjero y sus sueldos no estén sometidos a análoga obligación de contribuir en el Estado de su residencia”.

El artículo 23 del Decreto No. 55, mencionaba que toda persona natural que durante el año presentará durante el año gravable, ingresos iguales o mayores a veinte mil córdobas (C\$ 20,000.00), debían presentarse en los primeros tres meses del año, ante la Dirección o

ante las oficinas departamentales de la Dirección a presentar declaración, bajo promesa de Ley, de sus rentas obtenidas durante el año.

Ley No. 662, Ley de Impuesto sobre la Renta

A través de la Ley No. 662, “*Ley de Impuesto sobre la Renta*”, aprobada por el día 05 de noviembre de 1974, por la Asamblea Nacional Constituyente de la República de Nicaragua y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 270, del 26 de noviembre de 1974, se deroga el Decreto No. 55, Ley de Impuesto sobre la Renta y se reforma la aplicación de dicho impuesto a toda persona y sobre la renta neta de los bienes administrados en virtud de fideicomiso o encargo de confianza, sea que dichos bienes estén destinados a personas no nacidas aún o a cualquier otro objeto.

Así como los que se deriven de bienes existentes en el país, de servicios prestados en el territorio nacional, o de negocios llevados a cabo o que produzcan efectos en la República sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta.

Por otro lado, el artículo 12 de la Ley No. 622, determina las clases de rentas, siendo estas:

- “1. Renta de la propiedad inmueble (no incluye los intereses por hipotecas o garantizados por la propiedad);
2. Sueldos, salarios y cualquiera otra compensación por servicios prestados dentro del territorio nacional;

3. Regalías y otras sumas pagadas en consideración del uso o por el privilegio de utilizar derechos de autor, patentes, diseños, procedimientos, y fórmulas secretas, marcas de fábrica y otros bienes análogos, inclusive alquiler de películas de cine, televisión y programas de radio y televisión;
4. Intereses;
5. Utilidades o ingresos provenientes del transporte y de las comunicaciones internacionales;
6. Primas de seguro y de fianzas de cualquier clase;
7. Los espectáculos públicos”.

Ley No. 257, Ley de Justicia Tributaria y Comercial

Por medio de la Ley No. 257, “*Ley de Justicia tributaria y Comercial*”, aprobada por la Asamblea Nacional de Nicaragua, el día 15 de mayo de 1997 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 106, del 06 de junio de 1997, se realizan reformas a la Ley No. 662, Ley del Impuesto sobre la Renta, en las cuales se acentúan las siguientes:

1. “Que no serán considerados como ingresos gravables, los dividendos o participaciones de utilidades que decreten o repartan las sociedades que tributen el IR, a sus accionistas o socios, domiciliados o no en el país.
2. Cuando se trate de servicios profesionales, toda empresa y toda persona natural retenedora del IGV está obligada a retener el 5% sobre los honorarios que pague a terceros, debiendo reportar y enterar lo retenido a la Dirección General de

Ingresos, en el término establecido por el artículo 43 de la Legislación Tributaria

Común; y

3. Cuando se trate de dietas pagadas a los directivos o funcionarios, por reuniones de junta directiva de sociedades, la retención será del 5% sobre el monto pagado a cada directivo o funcionario”.

4.1.3. Las Reformas en el Sistema Jurídico Tributario

Nicaragua ha experimentado a lo largo del tiempo constantes cambios en su sistema tributario, con el objetivo primordial de incrementar la recaudación tributaria, y promover la inversión a largo plazo, las exportaciones y el empleo. En las que se destacan las siguientes reformas:

Reforma Tributaria de los períodos: 1997 – 2001:

En ésta reforma se dictó la Ley No. 257, “*Ley de Justicia tributaria y Comercial*”, aprobada por la Asamblea Nacional de Nicaragua, el día 15 de mayo de 1997 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 106, del 06 de junio de 1997, cuyo principal objetivo era la promoción de nuevas inversiones, la ampliación de la base tributaria y mejorar la equidad del sistema tributario. Sus principales medidas fueron sobre exenciones y exoneraciones.

En cuanto al IR, se redujo la tasa al 25% para las personas naturales o jurídicas, se exoneraron los dividendos para las empresas que tributan el IR, se exoneraron los intereses de personas financieras extranjeras, se permitió un sistema de depreciación acelerada a conveniencia del contribuyente, se estableció un pago mínimo a cuenta del IR para el sector agropecuario sobre el número de manzanas y para el resto de sectores que no lleve una contabilidad formal; el 1.5% sobre los activos fijos tangibles; se gravó el primer y segundo premio de la lotería nacional. En materia del IGV se estableció la tasa 0% para las exportaciones y para ciertos bienes de la canasta básica; se redujo el impuesto municipal sobre ingresos al 1% y, en cambio, se gravaron los bienes de la industria fiscal con impuestos locales, excepto para el petróleo y sus derivados; se estableció un calendario de desgravación de los DAI y de los ATP y se estableció una tasa del 1.5% como reintegro tributario para las exportaciones; se establecieron, además, incentivos fiscales a las inversiones turísticas como los Certificados de Créditos Fiscales del IR. En materia administrativa se dictó la Ley Creadora de la Dirección de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos.

Reforma Tributaria de 2002 – 2006

Durante este periodo la Asamblea Nacional aprueba la Ley No. 453, “*Ley de Equidad Fiscal*”, el día 29 de abril del año 2003, cuyo principal objetivo fue la equidad fiscal y fomento de las exportaciones. Con esta Ley se establecieron nuevos textos de los impuestos para el IR, IVA, ISC y de Timbres Fiscales.

El artículo 5 y 6, de esta ley, grava el Impuesto sobre la Renta a todos los ingresos devengados de forma periódica, eventual u ocasional, por ende, se gravan los premios superiores a 50,000 córdobas de la lotería nacional, los intereses de depósitos de ahorro a plazos menores de cuatro años o de 5,000 dólares o más, se reconoció como gasto para los asalariados la cotización al seguro social. La depreciación acelerada se limitó sólo para los exportadores bajo el régimen de admisión temporal; se redujo a tres años el tiempo para el traspaso de pérdidas fiscales; se aumentó al 30% la tasa de impuesto para las personas naturales y jurídicas, y se estableció un pago mínimo del IR del 1% sobre activos superiores a los \$150,000.00 dólares, excepto para las instituciones financieras que se estableció en 0.60% sobre el promedio mensual de los depósitos del año anterior.

En el artículo 36, de la Ley No. 453, se estableció técnicamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA); en el caso del ISC se estableció el impuesto como una tarifa para los derivados del petróleo, se estableció un crédito fiscal del ISC para el régimen exportador de admisión temporal, se eliminó el incentivo fiscal de Certificado de Crédito Fiscal para el sector turístico; se dictó el Código Tributario. (Artículo 82 y 83 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal).

Reforma Tributaria de los periodos: 2010 – 2011

El día 15 de octubre del año 2009, la Presidencia de la República de Nicaragua presentó a la Asamblea Nacional, un proyecto de ley, denominada Ley de Concertación Tributaria, exponiendo los siguientes motivos: “Tiene como objetivo movilizar recursos

adicionales que compensen la caída observada en la recaudación tributaria, sucedida como consecuencia del impacto negativo que la crisis financiera internacional viene ejerciendo sobre nuestra economía. Los nuevos recursos que se producirán al implementarse la Ley, permitirán cubrir la brecha presupuestaria que surgiría en el año 2010 de no implementarse ninguna acción correctiva para contener la reducción de la recaudación”. (Ortega, 2009).

“Adicionalmente, con el restablecimiento del equilibrio presupuestario, se aseguraría la movilización de cerca de US\$ 90.0 millones de desembolsos externos, comprometidos por las instituciones financieras internacionales, los que se encuentran vinculados al mantenimiento en curso del Programa Económico Financiero y al cumplimiento de un conjunto de compromisos, entre los que se encuentra la presentación de este Proyecto de Ley de Concertación Tributaria”. (Ortega, 2009).

“Las principales disposiciones tributarias incorporadas en la propuesta de Ley, son las siguientes: (Ortega, 2009).

- a. Se propone introducir un sistema de imposición dual que grave en forma separada, o cédular, las rentas de los principales factores de producción que generan actividad económica; a saber, rentas del trabajo (salarios, especies, prestaciones de seguridad social y pensiones, principalmente) y rentas del capital (intereses, dividendos, ganancias de capital y alquileres, principalmente). Como renta transversal, se grava las rentas de no residentes a tasas similares a las aplicables a rentas de actividades económicas, dejando en igualdad de condiciones tributarias a

los residentes y no residentes, e induciendo a los países a establecer convenios de doble imposición para reducir o eliminar el exceso de carga tributaria.

- b. Se introduce una tarifa progresiva para las rentas del trabajo, permitiendo la deducibilidad de las contribuciones personales al Instituto de Seguridad Social (INSS), y aumentando la base exenta para rentas del trabajo como una deducción general que reconoce gastos personales. Asimismo, se mantienen la tasa marginal máxima para la tarifa progresiva en 30% para que no diste mucho de la tasa empresarial evitando el arbitraje.
- c) Particularmente, se ha adoptado un enfoque gradual para que la nueva tarifa progresiva se adopte en dos años. Las principales disposiciones para rentas del trabajo incorporadas en el Proyecto de Ley, son las siguientes: 1. Aumentar la base exenta de rentas del trabajo de C\$50.0 mil a C\$75.0 mil en 2010 y a C\$100.0 mil en 2011, aplicándola como deducción de gastos personales. 2. Establecer estratos de rentas con tasas del 10% al 30%. 3. Establecer el siguiente tratamiento tributario para rentas del trabajo: Exentos los aportes personales de pensiones, realizando una deducción por el aporte laboral al INSS, exentos los rendimientos del fondo constituido para pensiones, no exentos los pagos. Como resultado de estas decisiones, de un total de 493.4 miles de trabajadores, el 89.1% no pagarían el IR, respecto del 68.8% que están exentos en la actualidad. Asimismo, 154,112 trabajadores que en la actualidad están contribuyendo, equivalente al 31.2% del total, verían reducida su carga tributaria.

d) Se propone establecer un IR sobre las actividades económicas, con una tasa lineal que se reduciría del 30% al 25%. La reducción es para ubicarla en la tendencia internacional hacia la baja que procura la promoción de la competitividad a nivel regional y continuar atrayendo nuevas inversiones. Al igual que las rentas del trabajo, se adoptó un enfoque gradual en la implementación de la reducción de la tasa, para operarla en los dos años próximos.

Paralelamente, las rentas de actividades económicas estarán sujetas a un pago mínimo sobre ingresos y activos, pero con cláusulas de suspensión bajo condiciones excepcionales y tipificadas en la Ley.

Al IR sobre las rentas de actividades económicas, estarían sujetas todas las empresas y negocios con independencia de su escala y tipo de persona, natural o jurídica; pudiendo tributar únicamente a la tarifa progresiva para rentas del trabajo, las personas naturales que no tengan bajo su responsabilidad trabajadores por cuenta ajena. Las principales disposiciones para rentas de actividades económicas incorporadas en el Proyecto de Ley, son las siguientes:

- 1) Reducir la tasa del IR de actividades económicas del 30% al 27.5% en 2010 y al 25% en 2011. b) Introducir un impuesto pago mínimo, alternativo al pago mínimo del 1% sobre los activos, del 2.0% sobre ingresos en 2010 y del 2.5% en 2011.
- 2) Aplicar a las instituciones financieras, una tasa del pago mínimo del 1% sobre los activos netos de encaje legal y sobre encaje en el BCN, en sustitución del 0.6% sobre los depósitos, alineando a la banca con el resto de sectores económicos a los

que se les aplica el 1% sobre los activos. 3) Aplicar la suspensión del pago mínimo, para actividades económicas reguladas en precios. Con carácter general, se podrá suspender el pago mínimo, cuando el contribuyente demuestre ante la Administración Tributaria incapacidad contributiva, hasta por un máximo de dos años cada cinco años, en casos justificados. 4) Introducir regulación sobre precios de transferencias para partes relacionadas internas o externas, que comenzará a implementarse en 2011. 5) Las personas naturales que no contraten personas en relación de dependencia, podrán tributar a la tasa progresiva de la rentas del trabajo con un deducible máximo del 30%, o bien, aplicar las deducciones autorizadas como rentas de actividades económicas mediante un sistema de contabilidad.

e) El régimen especial de pequeños contribuyentes de cuota fija, estaría regulado por Ley y se creará un régimen simplificado para pequeños contribuyentes que transen en bolsas agropecuarias. El objetivo de estos regímenes es garantizar que los pequeños contribuyentes se beneficien con la simplificación del pago de su obligación tributaria. En particular, para el régimen de cuota fija se introduce una cuota mensual acreditable contra el IVA de facturas de compras de bienes y servicios adquiridos, presentándose la posibilidad de reducir la cuota, y hasta no pagarla si es que la aplicación del acreditamiento alcanza la cuota, acumulando los saldos a favor contra cuotas futuras”.

4.2. Aspectos Generales de la Tributación

4.2.1. Obligación Tributaria

Para (Jarach, 1943) el término de obligación tributaria es “la obligación pecuniaria y su exacto cumplimiento constituyen un interés del Estado, cuya tutela es confiada a la pública administración, que la ejerce mediante el contralor del cumplimiento por parte del contribuyente y de los otros sujetos de sus obligaciones, principal y accesorias o mediante la actividad necesaria en general para satisfacer el interés del Estado”.

En este sentido, considera (Vicente Arche, 1957) que: “La obligación tributaria es el vínculo jurídico que la Ley crea a través de un presupuesto de hecho, entre el Estado como sujeto activo y una persona física o jurídica (sujeto pasivo), por virtud de la cual éste debe cumplir en favor de aquél una prestación que, en el último extremo, es siempre pecuniaria”.

Lo definido por (Vicente Arche, 1957) se identifica claramente con lo expresado en el artículo 12, de la Ley No. 562, Código Tributario de Nicaragua (CTr), aprobado el día 28 de octubre del 2005 y publicado en La Gaceta, Diario Oficial N° 227 del 23 de noviembre del año 2005, el cual indica que: “La obligación tributaria es una relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez

la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Constituyéndose un vínculo de carácter personal e intransferibles”.

4.2.2. Los Tributos

De acuerdo a lo indicado en el artículo 114 de la Constitución Política de Nicaragua, corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.

Conforme lo establece el artículo 2 numeral 1, de la Ley No. 562, Código Tributario de Nicaragua, “Son fuente del Derecho Tributario la Constitución Política de Nicaragua, por tal razón los principios generales de tributación son fundamentados en correspondencia a lo prescrito en la carta magna”.

4.2.3. Principios en Materia Tributaria

Los Principios de justicia tributarias constituyen mandatos de optimización que, según las posibilidades fácticas y jurídicas, persiguen la realización de la justicia en el ámbito tributario. Cada principio inspira tal idea según el contenido normativo del mismo, incidiendo en los institutos básicos del sistema tributario en la esfera normativa o aplicativa (Balladares Saballos, 2011).

La Constitución regula de forma abstracta cada uno de los principios depurados por la ciencia jurídica tributaria para la búsqueda de la justicia en este ámbito. Así se puede comprobar en el Arto. 114 de la Cn que establece: “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos (Principio de Legalidad). El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas (Principio de Igualdad). Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio (Principio de No Confiscatoriedad). Estarán exentas del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis; lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos, de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan”.

Conforme a lo establecido en el artículo.115 Cn, el que asevera que: “Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley”.

Ambos artículos constitucionales acogen el sistema de principios de justicia tributaria nicaragüense, aunque la norma no lo contenga expresamente, lo que no impide que desde una perspectiva exclusivamente jurídica no puedan deducirse del dictado constitucional tales mandatos. Por tanto se concluye que los principios aplicados en el sistema tributario están segregados desde una perspectiva formal y material, siendo lo siguiente: (Balladares Saballos, 2011)

Principios de Justicia Tributaria Formal:

Legalidad, Seguridad Jurídica y Reserva de Ley.

Principios de Justicia Tributaria Material:

Generalidad, Igualdad, Capacidad Contributiva y Progresividad.

Según (Balladares Saballos, 2011) cada uno de estos principios posee un contenido del que se hace referencia a continuación:

4.2.3.1. Principio de Legalidad

En la Constitución Política de la República de Nicaragua se encuentra establecido claramente el Principio de Legalidad, en los artículos 114, 115 y 138 numeral 27, de ésta Carta Magna, donde se le da la potestad indelegable y exclusiva a la Asamblea Nacional para crear, aprobar, modificar o suprimir Tributos, tomando en cuenta la distribución de la riqueza y de las rentas, sin dar lugar a la creación de impuestos confiscatorios. Así mismo determina que todo impuesto deberá ser creado mediante Ley, y que el estado no obligará a pagar impuesto si no está contemplado en ésta.

Todo lo referido por la Constitución Política en cuanto al principio de legalidad, se encuentra recopilado en la Ley No. 562, “Código Tributario de Nicaragua” (CTr), el que determina que: “Solo mediante Ley se podrá crear, modificar o derogar tributos; exenciones, exoneraciones, condonaciones y otros beneficios tributarios; definir el hecho

generador, el sujeto pasivo, base imponible y alícuota; como también establecer y modificar las garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, definiendo las infracciones, delitos y sanciones; asimismo estableciendo los derechos de los contribuyentes y los límites de la administración tributaria”.

El principio de Legalidad contiene la legitimidad de los tributos; es decir, que toda contribución deberá ser creada por la Asamblea Nacional conteniendo éstos los elementos esenciales, como son: el sujeto pasivo, hecho generador, base imponible, tasa o tarifa. Estos elementos deberán estar contenidos en una ley formal, lo que servirá para el cálculo y determinación de los tributos; así mismo estarán contenidos todos los beneficios y cargas establecidas a los contribuyentes, de tal forma que no exista lugar a las arbitrariedades al exigir el pago de impuestos no contemplados en la ley.

4.2.3.2. Seguridad Jurídica

“De la legalidad se infiere la certeza y objetividad de la norma tributaria, así como la prohibición o la interdicción de la arbitrariedad en materia tributaria. Estas características constituyen el filón material del principio de seguridad jurídica, otorgándole coherentemente, su ámbito y vía de manifestación” (González García E. &., 2000). Así pues, la seguridad jurídica constituye un aspecto que completa las notas calificativas del principio de legalidad.

“En su aspecto positivo, el principio de seguridad jurídica determina que la ley debe constituir un vehículo generador de certeza jurídica, es decir, aquello que en un plano vulgo se identificación saber a qué atenerse”, mientras que en su aspecto negativo sitúa a la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado” (González García E. &, 2000).

De acuerdo al considerando V del prólogo de la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*”, se entiende por seguridad jurídica la posibilidad de prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y actuaciones de los contribuyentes, pudiendo pronosticar, de previo, las correspondientes decisiones administrativas y judiciales sobre tales situaciones y acciones, de tal forma que en la medida en que se ponga de manifiesto dicho principio se promueve la plena confianza de los ciudadanos en sus instituciones y se les protege de la arbitrariedad.

Asimismo, (González García E. &, 2000), consideran que la seguridad jurídica es resultado de uno de los grandes logros conseguidos a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, y se encuentra estrechamente vinculado con el principio de legalidad en su doble vertiente de legalidad administrativa y reserva de ley. Que gracias al papel fundamental que cumple la ley en su expresión de la voluntad general, el principio de seguridad jurídica consigue su propósito en dar certeza a los ciudadanos desde un aspecto positivo y en un aspecto negativo, evitar a toda costa la arbitrariedad de las autoridades. (p.11)

En el ordenamiento jurídico nicaragüense se dispone este principio en el artículo 25 numeral 2, de la Constitución Política de la República de Nicaragua, que cita:” Toda persona tiene derecho a: (...) 2. A su seguridad (...)”.

4.2.3.3. Principio de Reserva de Ley

(González García E. &., 2000), indica que este principio se puede definir desde los siguientes puntos: “en sentido positivo, implica que sólo la ley tiene cabida en la creación de los diversos elementos constitutivos del tributo, en detrimento de las demás fuentes del Derecho de rango inferior. En sentido negativo, la reserva de ley impone la reserva de la potestad de crear, modificar o suprimir tributos a la Asamblea Nacional de la República, excluyendo en todo caso, la intromisión de cualquier otro poder del Estado en la creación de tributos, o la posible creación de los mismos por parte de los Municipios”.

Este principio es clave en el sistema de fuentes en materia tributaria, debido a que únicamente mediante ley se delega la potestad de crear, modificar o suprimir tributos, de lo que claramente se entiende que cualquier reforma a la materia sustantiva, le queda reservado exclusivamente a la ley, por lo que cualquier cambio a ésta, no pueden ser asumidas por disposiciones reglamentarias, disposiciones administrativas, actos de las autoridades fiscales o por cualquier poder del Estado. Así queda evidenciado de conformidad a lo estipulado en el artículo 115, de la Constitución Política de Nicaragua y el artículo 3, de la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*”.

4.2.3.4. Principio de Igualdad

El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas. (Balladares, 2011)

Según Jarach (1996), “El principio de igualdad no significa- como podría deducirse de su ubicación dentro de la Constitución- simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídico-tributaria nacida de ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos”. (p.318)

La Constitución Política, hace referencia de este principio en sus artículos 27 y 34, al establecer igualdad de trato ante la ley, sin ninguna discriminación inclusive ante los procesos y las tutelas judiciales. Efectivamente la igualdad tributaria tiene relación con el mismo tratamiento impositivo a quienes estén en una situación similar, y el tratamiento diferenciado a quienes estén en situaciones distintas.

Al respecto el marco legal alude que la manifestación tributaria del principio de igualdad se concibe como el deber de garantizar una imposición justa, en el sentido de procurar un tratamiento igual para todos los iguales considerando también a todos los desiguales. Se lesiona el principio en mención cuando la igualdad o diferenciación en el

tratamiento tributario, establecida por una norma, carece de justificación razonable, es decir, cuando pueda tacharse de arbitraria.

4.2.3.5. Principio de Generalidad

Este principio se encuentra conectado con el principio de igualdad y acuñado en el artículo. 115 de la Constitución de la República de Nicaragua, al establecer la obligación de crear tributos mediante ley.

En estudio realizado por (Carrión, 2003), expone que: “El principio de generalidad se traduce en igualdad, con razón vinculante de la prohibición de discriminar y privilegiar en materia tributaria”.

Categoricamente, el principio de generalidad, consiste en que el impuesto debe crearse de manera que cualquier persona que este frente a una acto que coincida con la señalada como hecho generador queda obligada a tributar de acuerdo a su capacidad contributiva, así también alude que es inadmisibles establecer exenciones por privilegios personales, lo que conllevaría a violentar la inderogabilidad singular de la norma jurídica, siendo por consiguiente una expresión del principio de legalidad excepto en los casos del mínimo vital de existencia.

4.2.3.6. Principio de Capacidad Contributiva

“Este principio es conocido también con el término de capacidad económica, sin embargo existe una relación de interdependencia, al referirnos de la capacidad económica se reconoce la existencia de la otra, pero hay que tener claro que no son sinónimos”.

(Balladares Saballos, 2011)

Para que el principio de capacidad contributiva se exteriorice “debe haber un índice de riqueza reflejado por medio de ingresos, patrimonios y gastos, es decir un sustento económico, una riqueza disponible sobre todo esta última debe ser efectiva y no incidir sobre rendimientos inexistentes”. (Balladares Saballos, 2011).

De este planteamiento se derivan la capacidad contributiva objetiva y la subjetiva, la primera parte de un supuesto al garantizar cargas tributarias fundamentadas a la aptitud contributiva del sujeto pasivo, es decir se busca la riqueza susceptible de tributación basándose en hechos de riqueza ciertos, evitando el gravamen sobre aquellas de naturaleza ficticia es decir donde la naturaleza no se manifieste. En cambio en la capacidad subjetiva, el sujeto pasivo son responsable de la obligación de contribuir conforme a su capacidad contributiva. Individualizando la carga tributaria del sujeto pasivo valorando la situación propia de este y la de su familia. (González García E. &., 2000).

Cabe mencionar que dicho principio surge una vez que el sujeto pasivo de la obligación tributaria haya satisfecho sus necesidades primarias personal y familiar, quedando apto de contribuir con los gastos del Estado, “cuando su riqueza es susceptible de imposición, únicamente después de que haya sufragado sus necesidades primarias, se considera que contributivamente es suficientemente apto, dando cabida de esta forma al mínimo vital de existencia”. (González García E. &., 2000).

Las características que se transmiten de los índices de capacidad contributiva ciñen en tales límites la capacidad del Estado de crear tributos, además se exige realizar una conexión con las circunstancias personales y familiares del contribuyente, en tanto que las prestaciones pecuniarias que en concepto de tributos se acercan a las arcas públicas no aparecen repentinamente en ellas, sino de la mano de un contribuyente que ve en la medida de su capacidad contributiva acorde a sus circunstancias personales y familiares la concretización de la justicia tributaria que inspira este principio. (González García E. y., 2008).

La ordenanza constitucional, no contiene de forma expresa el principio de capacidad contributiva en ninguno de sus artículos, sin embargo se deduce de la letra el contenido de dicha norma, la que se encuentra acuñada en el artículo.114, de la Constitución Política de Nicaragua al referirse que (...) El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas (...).

4.2.3.7. Principio de No Confiscación

Se afirma que la no confiscatoriedad se refiere a la prohibición de crear tributos que no excedan con la capacidad contributiva del contribuyente, que de ser concebida la norma con esa finalidad se convierten en tributos de carácter confiscatorio, tal como lo manifiesta la Constitución Política en su artículo 114, al referirse (...) “Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio” (...).

Respecto a la no confiscatoriedad (Villegas, 1999) señala:

“Que el principio de la no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en todo Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirven de base a este tipo de la democracia. Sobre la base de esta idea, entendieron que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles con lo exagerado por lo quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esta vía indirecta la propiedad privada”.

A fin de explicar este principio de no confiscatoriedad, (Balladares Saballos, 2011) afirma: “La no confiscatoriedad no es un principio autónomo sino una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad privada, actuando al mismo tiempo, como límite de la progresividad tributaria de conformidad a lo establecido en el artículo 44, de la Constitución Política de Nicaragua”. (p.12).

Los principios que fundamentan la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*” son similares a los expuestos anteriormente, siendo estos: Legalidad, Generalidad, Equidad, suficiencia, Neutralidad y Simplicidad, esta ley no define estos principios. (Artículo 2).

4.2.4. Generalidades de los Tributos

4.2.4.1. Concepto de Tributo

El concepto de tributo se encuentra presente en la Ley No. 562, “Código Tributario de Nicaragua” en su artículo 9, cuando establece que “Son las prestaciones que el Estado exige mediante Ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. Los tributos, objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

Existen definiciones variadas de los tratadistas a lo largo de la historia, a continuación las siguientes opiniones:

(González García E. &., 2000), consideran que el tributo “es una prestación obligatoria en dinero o, excepcionalmente, en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. (pp.150, 151)

“El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley”. (García Vizcaino, 1996)(p. 41)

(Gutiérrez Hurtado, 2000) considera que:

“Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, como reconoce toda la doctrina. Constituyen manifiesto de voluntad exclusiva del Estado y el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones, aunque moderadamente se aseguran garantías para éste. Se ha dicho que los tributos no nacen de una relación contractual entre el fisco y los individuos, sino que se trata de una vinculación de derecho público. No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino de su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro; son actos de gobierno y de potestad pública, cuya fuerza o imperium provienen de la Carta Magna.”(pp. 88, 89)

Considera (Carrión, 2003), al tributo “como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objetivo de financiar gastos públicos”. (p. 73)

El tributarista que más se asimila al concepto de tributo contenido en el artículo 9, de la Ley No. 562. “*Código Tributario de Nicaragua*”, es (González García E. &., 2000), concretizando que los tributos son las vías para la obtención de los recursos necesarios, atendiendo a los principios y su finalidad inmediata de la actividad financiera del Estado de

exigir y recaudar los recursos económicos para el sostenimiento de los gastos públicos que se encuentran contenido en la Constitución.

4.2.4.2. Características de los Tributos

La Doctrina plantea una serie de características a los tributos, siendo entre estas las de algunos tributaristas:

De acuerdo con (Zavala Ortiz, 1998), caracteriza el tributo como:
“Los tributos se originan como consecuencia del ejercicio del poder tributario”. El pago de los tributos no es voluntario, sino que ellos se imponen en forma obligatoria o coactiva.

Para (Hurtado, 2014), los tributos se caracterizan de la siguiente manera:

- ✓ Es una prestación de valores pecuniarios.
- ✓ La prestación del individuo no siempre es seguida por una contraprestación del Estado.
- ✓ Es coactivo: el tributo es forzoso pero legal.
- ✓ Se destina a gastos de interés general.
- ✓ Base legal: existe si está soportado por una ley.
- ✓ El fin último es la satisfacción de las necesidades de la población.

(González García E. &, 2000), admite como características del tributo lo siguiente:
“1º, que se trata de una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria); 2º,

que dicha prestación debe venir establecida por la Ley; y 3º, que con la misma se tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos –relación de cobertura que debe entenderse globalmente, esto es, de forma genérica y no caso por caso-“(…) (p.169)

De las características relacionadas cada tributarista, se concluye que por sus particularidades especiales el tributo es creado por potestad exclusiva de la Ley, siendo una prestación patrimonial obligatoria, siendo este en dinero o algunas veces en especie, cuya finalidad es la de sufragar los gastos públicos para el bien común de todos los ciudadanos.

4.2.5. Categorías Tributarias

“El origen del concepto de las categorías tributarias se encuentra en la ciencia de la Hacienda, sin atención a consideraciones jurídicas. Por tal razón, la doctrina del Derecho Tributario traslado el concepto al ámbito de los lineamientos jurídicos, formulándolos con elementos propios de la técnica del Derecho”. (Carrión, 2003).

Las categorías del tributo, se establecen en la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*” en su artículo 9, cuando se refiere que (...) “Los tributos, objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

A continuación se abordaran cada uno de estos conceptos para determinar en qué consisten cada uno de ellos.

4.2.5.1. Impuestos

4.2.5.1.1. Definición de Impuesto.

Antes de pasar a definir el impuesto, cabe mencionar que el término impuesto proviene del latín “impositum”, del verbo “imponer” que significa “imponer, cargar, hacer y pesar”.

(González García E. &., 2000), definen el impuesto refiriéndose a lo establecido en el artículo. 26.1, c), de la Ley General Tributaria Española, como: “Una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. (p. 173)

De acuerdo a (Calvo Ortega, 2007) el impuesto radica en: “Gravar manifestaciones de capacidad económica sin otras consideraciones que las que se refieren a los principios tributarios y a la justicia del propio sistema en su conjunto”. (p. 143)

El Código Tributario de Nicaragua en su artículo 9, define la palabra impuesto como: “El tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado

en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente”.

De lo anterior, se desprende que el impuesto es una institución que consiste en una prestación o tributo que pueda darse en dinero o especie a favor de este constituyéndose acreedor tributario del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En pocas palabras, sin los impuestos el Estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, etc.), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc.

4.2.5.1.2. Características de los Impuestos.

“Una de las características del impuesto es que da cabida a una mejor justicia tributaria al hacer posible la contemplación de todas las condiciones del contribuyente y al adaptarse a su capacidad económica”. El impuesto como figura tributaria se ordena a las políticas social y económica, así como a los objetivos constitucionales desempeñando una función importante ante los poderes públicos. (Calvo Ortega, 2007)

Para (Boza Paiz, 2009), el impuesto dispone de las siguientes características que lo identifican:

- ✓ “Que se trata de una obligación de dar; en dinero o en especie;
 - ✓ Que tal obligación debe ser derivada de una autoridad estatal o nacional competentes;
 - ✓ Que sea una obligación establecida por medio de una ley. Con carácter obligatorio; no queda a la voluntad del sujeto o contribuyente el cooperar con el Estado. Este le informa a través de los organismos de publicidad y puede coaccionarle en caso de incumplimiento, y por ultimo;
 - ✓ Que la obligación es de aplicación general; a personas individuales o colectivas”.
- (p.131)

En conclusión las principales características de los impuestos, son:

- ✓ Es una relación jurídica en la que una persona es obligada hacia otra a dar, a hacer o no hacer.
- ✓ Es una obligación pecuniaria que consiste en proporcionar dinero al Estado, para la cobertura del gasto público, en virtud de bien común en beneficio de los ciudadanos.
- ✓ Es un vínculo legal, establecida en la ley, fijando los titulares del derecho y del deber de la prestación.
- ✓ El acreedor del impuesto es el Estado, como ente público.

Es menester dejar claro que el impuesto tiene presente un elemento necesario y suficiente, como es la capacidad contributiva que se encuentra presente en toda prestación

tributaria, actuando como parámetro que representan la renta, el patrimonio y el gasto, con el fin de graduar el volumen de la carga.

4.2.5.1.3. Clasificación de los Impuestos.

Existen diversas clasificaciones de los impuestos entre estas la señalada por (Rodríguez, 1982):

Impuestos Directos e Indirectos:

Señalan que los directos son aquellos que no se pueden trasladar de forma que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, sin ser recuperables. A diferencia de los indirectos que si son trasladables, el impuesto no recae en el patrimonio del sujeto pasivo, sino más bien en las otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

-Impuestos Reales y Personales:

En los Reales, se inclinan exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, prescinden de las condiciones del sujeto pasivo. En cambio los Personales se fundamentan propiamente en la persona obligada al pago de la deuda tributaria, tomando en cuenta la situación y cargo de la familia del contribuyente.

-Impuestos Específicos y Ad valorem:

El Específico, se constituye en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado. Por el contrario el Ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado (mercancía).

-Impuestos Generales y Especiales:

Los Generales, recae en las diversas actividades económicas u operaciones, pero tienen un denominador común por ser de la misma naturaleza pero globalmente. Por su parte los Especiales, grava una actividad económica de manera aislada.

-Impuestos Con Fines Fiscales y Con Fines Extrafiscales:

Con Fines Fiscales, se establecen para recaudar ingresos que de esta manera financian los gastos públicos del Estado. En cambio el impuesto Con Fines Extrafiscales, se crean sin el ánimo de recaudar ingresos para el presupuesto del Estado, sino con una finalidad de satisfacer una necesidad o bien un interés público.

-Impuestos Alcabalatorios:

Gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive dentro de una misma entidad, entre estos: impuesto al tránsito, de circulación, de extracción, de introducción y diferenciales.

Para (Carrión, 2003), clasifica el impuesto de la siguiente forma:

-Impuestos Directos e Indirectos:

Los Directos, son los que se aplican en función de un índice directo de la capacidad económica (renta o patrimonio), en cambio los indirectos gravan índices indirectos y trasladar la carga hacia terceras personas. Esta traslación se configura únicamente en esta clase de impuesto.

-Impuestos Personales y Reales:

Los Impuestos Personales, Son aquellos que incluyen en la definición de su hecho imponible requisitos de referente a la condición de la persona física o jurídica no puede ser pensado sino con determinadas personas, por el contrario los Impuestos Reales, son aquellos impuestos restantes que no consideran la condición de los sujetos (personas naturales o jurídicas), para su realidad y exigibilidad.

-Impuestos Subjetivos y Objetivos:

Se refieren al hecho de que el impuesto tenga presente las circunstancias personales del sujeto y la de su familia, adoptando el gravamen a dicha circunstancias o las ignore.

-Impuestos Instantáneo y Periódico:

Son Instantáneos, los que con el hecho imponible se agota con su propia realización. Por otro lado son Periódicos, en los que el hecho imponible consiste en una situación que se prolonga en el tiempo, es decir en los que el hecho imponible es de realización progresiva.

-Impuestos Progresivos y Regresivos:

Una cualidad importante de los sistemas de impuestos es como varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto. Normalmente esta base imponible

es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico. Según la variación de la cuantía porcentual del impuesto estos se clasifican en:

Impuesto plano o proporcional, cuando el porcentaje no es dependiente de la base imponible o la renta del individuo sujeto a impuestos.

Impuesto progresivo, cuando a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base.

Impuesto regresivo, cuando a mayor ganancia o mayor renta, menor el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible.

Los impuestos progresivos reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Esto puede ser visto como algo bueno en sí mismo o puede ser hecho por razones pragmáticas, ya que requiere menores registros y complejidad para personas con menores negocios. A veces se califica de impuesto progresivo o regresivo a un impuesto cuyos efectos puedan ser más favorables o desfavorables sobre las personas de rentas menores, pero este uso informal del término no admite una definición clara de regresividad o progresividad.

-Impuestos de Productos y Personales:

Impuestos de producto: aquellos que se aplican sobre rentas, productos o elementos patrimoniales, y cuyo gravamen depende de las características de esos bienes y no del titular de los mismos.

Impuestos personales: aquellos que se aplican sobre rentas o patrimonios pertenecientes a personas físicas o jurídicas, y cuyo gravamen está graduado en función de la capacidad de pago de las mismas.

4.2.5.2. Las Tasas

El artículo 9, párrafo segundo de la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*”, define la tasa como: “El Tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.

(Calvo Ortega, 2007), define las tasas de acuerdo al artículo 26.1. a) de la Ley General Tributaria, conforme a lo siguiente:

”Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias: Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados, que no puedan prestarse

o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente”. (p. 133).

Se comprende por definición que la tasa es la prestación de un servicio público, particularizado de cada sujeto que demanda el servicio, configurándose hasta en ese momento el hecho generador de la obligación, es decir si el usuario no requiera un determinado servicio del Estado, no está obligado a efectuar un pago.

4.2.5.3. Contribuciones Especiales

Para (Saccone, 2002), son contribuciones especiales: “son aquellos tributos cuyos hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de los bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (p. 251)

De igual forma, el artículo 9, párrafo tercero de la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*”, define las contribuciones especiales como: “Tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.

4.3. El Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo a lo indicado por la Dirección General de Ingresos, el Impuesto sobre la Renta (IR) es el gravamen fiscal que afecta la renta neta originada en Nicaragua de toda persona natural o jurídica residente o no en el país. (Ingresos, 2008).

“El impuesto sobre la renta, es un impuesto directo que grava de forma progresiva las rentas obtenidas por las personas Naturales y Jurídicas, así también los incrementos patrimoniales sin justificar, este tributo se considera que es elástico en proporción al crecimiento o contracción de las actividades económicas, tomando como criterio de su imposición la capacidad contributiva, al atender los rendimientos o beneficios que incrementan el patrimonio de los contribuyentes”. (Ingresos, 2008).

La Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, en su artículo 3, define el Impuesto sobre la Renta como: “Impuesto directo y personal que grava las rentas de fuente nicaragüense obtenidas por los contribuyentes, residentes o no residentes”.

Atendiendo a estudios realizado por (Gutiérrez Hurtado, 2000), en el que considera: “Que la imposición a la renta ha sido más exitosa en los países desarrollados que en los subdesarrollados o en vías de desarrollo, porque su aplicación demanda una serie de factores tales como: una economía predominantemente monetaria; una elevada tasa de alfabetismo; sistemas de contabilidad altamente técnico y veraces; alto grado de

cumplimiento tributario voluntario; clima político estable e inserto en un Estado de Derecho y una administración capacitada y honesta”. (p. 185)

Dicho esto podemos determinar que el impuesto sobre la renta se encuentra dentro de la categoría de tributos y que recae sobre las rentas, es decir, es un impuesto que deben pagar los contribuyentes por sus ingresos generados o percibidos, siendo una prestación pecuniaria impositiva, debido a que es establecida por ley, para el sufragio del gasto público de forma general.

4.3.1. Características del Impuesto sobre la Renta

En correspondencia a lo indicado por (Rodríguez, 1982), el impuesto sobre la renta, se caracteriza por:

4.3.1.1. Directo

Es directo porque gravan la renta o el patrimonio de una persona, mientras que impuestos indirectos son aquellos que gravan el empleo o gasto de esa renta y el tráfico patrimonial. Asimismo los directos se aplican en función de la renta o un patrimonio, mientras que, en contraposición a éstos, se entenderán como impuestos indirectos aquellos que se basan en un índice indirecto de manifestación de riqueza, como lo es el consumo.

Por ello, al referirnos al Impuesto sobre la Renta, irrefutablemente se está haciendo alusión a un impuesto que, por su misma estructura, está pensado en gravar directamente la riqueza imponible del contribuyente; y que busca respetar los índices de capacidad contributiva que manifiesta, directamente, el contribuyente.

4.3.1.2. Personal

Resulta evidente que el Impuesto sobre la Renta, tal y como indica su misma denominación, grava la renta, cuyo concepto legal, se encuentra vinculado a un sujeto (al contribuyente). En otras palabras, enfocados en que el IR es un impuesto que grava la renta, ya al estar su materia gravada (renta) vinculada legalmente a un sujeto pasivo, particularmente el contribuyente; atendiendo a la misma naturaleza de la materia imponible sobre el cual recae el impuesto, podemos afirmar, sin temor a equivocarnos que el impuesto sobre la renta consiste en un impuesto personal.

De tal manera, que así lo dispone el artículo 3, de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria (LCT), cuando menciona que el IR, es un impuesto directo y personal.

4.3.1.3. Nacional

Tal como lo menciona el artículo 5, de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria (LCT), el IR se aplicará a las rentas devengadas o percibidas de fuente nicaragüense, obtenidas en territorio nicaragüense o provengan de sus vínculos económicos

con el exterior, de conformidad con la Ley, por cuanto el IR contempla y abarca todas las rentas de origen nicaragüense (obtenida por personas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o el servicio se paga fuera de Nicaragua), entendida como tal, aquella que “se deriva de bienes o activos existentes en el país; de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aun cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física; o de negocios llevados a cabo o que surtan efectos en la República de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta; por tanto, es posible afirmar que el IR constituye un impuesto de carácter nacional”.

4.3.1.4. Progresivo

Respecto a este punto, se consideran valiosas las observaciones hechas por (Point Mestres, 1989), quien aclara que por progresividad no debemos entender la mera presencia y aplicación de una escala de tipos impositivos gradualmente más elevados a medida que aumenta la renta, concebida dicha escala por estratos o niveles cuantitativos de manera que a estratos más elevados se aplican tipos impositivos mayores. Sino que, se entiende al impuesto sobre la renta como un impuesto progresivo que requiere, por una parte, que la detracción de cuotas compense, en altos estratos de renta, la reducida sensibilidad que produciría esa detracción en comparación a rentas bajas, si no se fijasen mayores cuantías a pagar, y, por otra, que las rentas bajas no se graven o lo hagan mínimamente. (pág. 36-37)

Con ello, la progresividad de los tipos de gravamen apoya y coadyuva a la progresividad del tributo, es decir, genera y transmite progresividad, cuando existe

adecuación entre la escala y los estratos de renta, deducida esa adecuación de la propia realidad en cuanto a niveles generalizados de renta percibidos por los contribuyentes.

Es precisamente en este sentido que se indica que el Impuesto sobre la Renta es un tipo impositivo que a su vez, trasmite progresividad al sistema tributario. Por cuanto, por una parte, contiene un escalado de tipos progresivos conectados con unas bases imponibles estratificadas que pretenden adecuarse al realismo, y, por otra, la normativa del tributo es, en este sentido, coherente, en términos generales, con la realidad.

4.3.1.5. Cuota Variable

(Saccone, 2002) aclara que no se puede confundir la catalogación de un tributo como fijo o variable por la sencillez o complejidad en la determinación de la cuota tributaria y, mucho menos, con la tradicional y vieja distinción entre tributos no precisados de liquidación (o directamente recaudables) y tributos liquidables (o indirectamente recaudables). Sino más bien, que solo se estará ante un tributo fijo cuando la ley señale un hecho imponible específico como hipótesis y una cantidad pecuniaria a pagar como consecuencia jurídica o mandato, es decir, cuando, precisamente, no sean necesarios o no existan los elementos cuantitativos de la prestación tributaria, puesto que tal prestación ha sido ya total y previamente configurada en la ley tributaria. En este sentido, se estará por el contrario, continúa el jurista español, ante un tributo variable siempre que la ley señale para un hecho imponible una consecuencia jurídica indeterminada en su cuantía, pero ofreciendo a cambio el criterio de determinabilidad.

Criterio que está constituido por dos elementos: base y tipo de gravamen. La distinción entre cuota fija y cuota variable depende, en primer lugar, por tanto, del modo como la ley instrumente la cuantía de la prestación. Y, de esta manera, se verá como en el caso del Impuesto sobre la Renta los modos de cuantificación y pago de la obligación tributaria se encuentran estructurados bajo la instrumentalización de herramientas jurídicas como la base imponible y el tipo de gravamen que permiten su cálculo. Ejemplo claro de una cuota fija es el Impuesto recaudado por medio de los Timbres Fiscales que solo se establece por medio de ley un listado de tarifas sin necesidad de una cuantificación.

4.3.1.6. Periódico

Atendiendo a la temporalidad de su hecho imponible el Impuesto sobre la Renta constituye una imposición periódica que fija al año gravable, como aspecto temporal de su hecho generador, sin perder de vista los diferentes Impuestos sobre la Renta que se encuentran determinados en la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria.

4.3.2. Hecho Imponible

“El hecho Imponible en la relación jurídico tributaria adquiere una importancia fundamental, a tal punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, en consecuencia que el impuesto sólo se debe cuando se realiza el presupuestos de hechos y de que la administración tributaria no puede obligar al pago de un tributo a las personas en las

que no se haya realizado el hecho imponible” (Vicente Arche, 1957). De lo que se deriva que sin hecho imponible no puede existir una obligación tributaria.

Para (González García E. &, 2000), concluye que:

“El hecho imponible es un hecho jurídico, en cuanto que no sólo es una creación de la ley, sino que constitucionalmente se ordena su establecimiento por la ley (artículo 31, fracción IV,) y que el Legislador Tributario al establecerlo en la norma tributaria específica, ha de respetar entre otros (equidad e igualdad tributaria, alcance no confiscatorio) el principio de capacidad económica o contributiva que le viene ordenado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución, al mandar que la contribución para los gastos públicos habrá de hacerse de manera proporcional y equitativa”. (pp. 173-175)

El artículo 28, de la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*”, menciona el término de Hecho Generador, siendo este el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Tal exigencia, lleva a comprender la razón por la que el legislador decidió denominarlo como hecho generador, ya que crea obligaciones de diversas índole, que no necesariamente tiene que ver con la obligación del pago del tributo, sino con la imposición de deberes generales (permitir la fiscalización de la Administración Tributaria, presentar las declaraciones que por disposición de la ley estuvieren obligados en los plazos y formas de ley, etc.) y deberes formales (inscribirse en el registro único de contribuyentes de la Administración Tributaria, firmar las declaraciones y otros documentos, mantener

actualizado lo libros y registros contables, etc.), los cuales no originan la obligación del pago del tributo, ni una manifestación de capacidad contributiva.

De lo anterior, cabe destacar que todo hecho imponible constituye un hecho generador, pero no quiere decir que todo hecho generador en un hecho imponible, ya que este último requiere de índice de capacidad contributiva, mediante la aptitud del contribuyente para sufragar los gastos públicos. (Balladares Saballos, 2011).

4.3.2.1. Estructura del Hecho Imponible

“El Hecho Imponible, en cuanto a presupuesto o hipótesis normativa, es un todo inescindible, pero en su configuración posee varios elementos. Comúnmente, la doctrina en esta materia ha señalado que dentro del hecho imponible se distingue cuatro elementos: el subjetivo, el objetivo, el espacial y el temporal”. (González García E. &, 2000).

4.3.2.1.1. Elemento Subjetivo.

El elemento subjetivo o personal del hecho imponible, es aquél que determina el sujeto de la obligación tributaria que el hecho imponible creará, es decir el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente. (González García E. &, 2000).

De lo antes mencionado se determina que el elemento subjetivo del hecho imponible, es el contribuyente sujeto obligado al pago del tributo, que de acuerdo con lo

indicado en el artículo 18, de la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*”, el cual define al contribuyente como: (...) “las personas directamente obligados al cumplimiento de la obligación tributaria por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley”.

Así también se consideran contribuyente los responsables directos referidos en el Código Tributario en su artículo. 20, haciendo mención a los responsables retenedores o responsables recaudadores, personas designadas por la ley, para que intervengan en actos u operaciones en los cuales deben efectuar las retención o percepción del tributo correspondiente.

Para ello es preciso mencionar los sujetos relacionados con la potestad de imposición, entre ellos el sujeto activo y el sujeto pasivo.

De acuerdo con la legislación tributaria (artículo 15, Ley 562, Código Tributario de Nicaragua) “El Estado por medio de la Administración Tributaria, es el sujeto activo, o acreedor de la obligación tributaria estando facultado legalmente para exigir su cumplimiento. En correspondencia con lo indicado en el artículo 145 del mismo cuerpo de ley, indicando que por Administración Tributaria se refiere a la Dirección General de Ingresos (D.G.I), organismo autónomo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), conforme ley, que tiene a su cargo la administración, recaudación, fiscalización y cobro de los tributos, establecidos a favor del Estado, todos conforme las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales que los regulen (...)”.

Retomando lo mencionado se destaca que el sujeto activo tiene la potestad de imponer los tributos, siendo propiamente el Estado, quien a su vez autoriza a la Administración Tributaria (ente público), para que exija el cumplimiento de la obligación tributaria, constituyéndose acreedora de lo que le corresponde.

El Código Tributario en su artículo 16, define al sujeto pasivo como: “el obligado en virtud de la ley, al cumplimiento de la obligación tributaria y de otra obligación derivada de ésta, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. En concordancia con lo estipulado en el artículo 20 de la misma ley, el cual especifica que son responsables retenedores: los sujetos obligados legalmente a retener, como adelanto o pago a cuenta de los tributos, es decir es un coadyuvante del estado a recaudar el tributo. Y los responsables recaudadores son las personas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

Así mismo la Ley de Concertación Tributaria, considera como sujeto pasivo a los contribuyentes del IR, siendo estos: las personas naturales, las jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, las entidades, las colectividades y los donatarios de bienes. (Artículo 4 de la LCT).

4.3.2.1.2. Elemento Objetivo.

“Conocido con los nombres de: objeto del presupuesto, presupuesto objetivo y objeto del hecho imponible, entre otras, que por su disparidad del término, indican lo mismo, es decir, a la situación de hecho o elemento de la realidad social tomando en

consideración por la norma para configurar cada tributo”. (González García E. &., 2000), por ende se identifica que el elemento objetivo radica en el hecho mismo, en el acto u operación que resulta sujeto al tributo.

En consideración a lo descrito (Pont, 2004), además de la determinación de la situación que dará origen a la obligación, “La importancia del elemento objetivo del hecho imponible radica en que éste sirve de plataforma para el establecimiento de la base imponible de la imposición. En este sentido, la relación con el pasado que guarda la base imponible con el elemento constitutivo del tributo (hecho imponible), vista desde otra perspectiva se traducirá en una visión de futuro, propia del hecho imponible, en cuanto sirve de base para la determinación de la base imponible.

De esta forma, se desprende del elemento objetivo del hecho imponible, cuatro aspectos entre estos: Aspecto Material, Aspecto Especial, Aspecto Temporal y Aspecto Cuantitativo, los que a continuación se explicará lo que consiste cada uno de ellos.

El Aspecto Material del Hecho Imponible:

Surge del propio hecho, acto, negocio estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza el tributo, que en los sistemas tributarios desarrollados consiste en una manifestación de capacidad contributiva, sea como renta, patrimonio o gasto.

Según la forma en que la ley los formule puede dar lugar a hechos imponibles **genéricos**: lo constituye el impuesto sobre la renta, al determinar genéricamente la

vinculación de la renta de fuente nicaragüense, de forma abstracta al impuesto sobre la misma, de igual forma sucede en el impuesto al valor agregado y el impuesto selectivo al consumo, es decir que se debe determinar los valores por lo que se va hacer efectivo el pago del impuesto, en cambio en los *específicos*: al estar expresamente en la ley, es decir la manifestación de la capacidad contributiva se presenta en sentido concreto, ejemplo de ello, el impuesto de timbres fiscales, que claramente establece el precio de cada documento”.

El artículo 28 de la Ley No. 562, “*Código Tributario de la República de Nicaragua*” dispone que “El hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, a lo cual agrega el numeral 1 del artículo 29, “el hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado en las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden”. Con ello, el aspecto material consistirá en dichos actos o circunstancias materiales que los aspectos temporal, espacial y cuantitativo se encargarán de especificar.

El aspecto material está contenido en el artículo 10, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, cuando refiere a las rentas de fuente nicaragüenses que se derivan de las siguientes actividades: bienes, servicios, activos, derechos y cualquier otro tipo de actividades.

El Aspecto Espacial del Hecho Imponible:

(Jarach, 1943) dispone que el aspecto espacial del impuesto radica en la territorialidad como criterio de vinculación del hecho imponible, con el poder fiscal de la nación, al establecer que los bienes que constituyen el activo gravado por el impuesto, deben estar radicado o ubicados en el país.

Para (González García E. &, 2000), el elemento espacial del hecho imponible es el elemento que determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio, es decir la extensión territorial del poder tributario del Estado y de los restantes entes públicos a los que su poder corresponda.

El aspecto espacial del hecho imponible determina el lugar en donde se manifiesta el hecho mismo, así como también establece el ente que hará efectiva la aplicación de la norma jurídica.

El artículo 5, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*” establece como ámbito territorial de aplicación del IR, mencionando: “El IR se aplicará a las rentas devengadas o percibidas de fuente nicaragüense, obtenidas en territorio nicaragüense o provengan de sus vínculos económicos con el exterior, de conformidad con la presente ley.

El Aspecto Temporal del Hecho Imponible:

“El elemento temporal del hecho imponible es la propiedad que éste tiene para designar (explícita o implícitamente) el momento en que debe reputarse consumado (acontecido o realizado) el hecho imponible”. (González García E. &, 2000), (p.180).

El Código Tributario dispone dicho aspecto precisando el momento exacto del devengo en el artículo 29, de la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*”: “El hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden; o
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas definitivamente de conformidad al derecho aplicable.

El hecho generador se considerará ocurrido en el lugar donde se haya realizado los actos, circunstancias o elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquellos cuando hubieren acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado.

En el caso de tributos que se apliquen sobre documentos referentes a actos o contratos, la simple emisión de los mismos origina el hecho generador que configura la obligación tributaria.

Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de su condición”.

Atendiendo a cómo concurre el factor tiempo en la realización del presupuesto de hecho, “el tributo se clasifica en periódicos o instantáneo, este último se concluyen en el instante en que realizan en un momento determinado y concreto, por ejemplo: el IVA, en cambio los periódicos se realizan de forma prolongada a lo largo del tiempo, produciéndose de forma continuada o con tendencia de reproducirse, ejemplo de ello la titularidad de un patrimonio o la obtención de renta”. (González García E. &., 2000).

“En los tributos periódicos, puesto que no hay un instante concreto en que pueda darse realizado el hecho imponible, sino que se reproduce de forma interrumpida, la ley ha de acotar periodos temporales que sirvan para acotar dicha continuidad, señalando un momento de ellos es decir un inicio y final, en el que se ordena tener por realizado el hecho imponible, causándose el tributo”. (González García E. &., 2000).

Así pues, la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, contiene en el artículo 22, un periodo fiscal el que está comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, afirmándose que el IR, es un impuesto periódico por realizarse prolongadamente en el tiempo (cada año).

El Aspecto Cuantitativo del Hecho Imponible:

(Sainz de Bujanda, 1966) determina que el aspecto cuantitativo es la medición del objeto material del hecho imponible, pues lo que mide, no es el hecho imponible en sí

mismo considerado, es decir, la percepción de la renta, o la venta del bien, materiales o inmateriales, que entran a formar parte del presupuesto.

El aspecto cuantitativo es la diversa cuantía, volumen o intensidad en la que se manifiesta la capacidad contributiva, clasificándose en fijos y variados, cabe señalar que en este último existe aspecto cuantitativos en tributos variados, se configura en los aspectos materiales de carácter genérico, lo que no sucede con los fijos puesto que no existe aspecto cuantitativo porque son fijos, se relaciona con el aspecto material específico. (Balladares Saballos, 2011).

Este aspecto cuantitativo se encuentra establecido en el artículo 23, de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, al presentar la tarifa progresiva para determinar la cantidad de IR a pagar, en el caso de la renta del trabajo de acuerdo a los diferentes estratos de renta neta anual de los contribuyentes residentes.

4.3.2.1.3. Supuestos de no Sujeción.

Prescribe (Calvo Ortega, 2007), que el supuesto de no sujeción consiste en que la norma tributaria no es aplicable, porque la actividad del presunto sujeto pasivo no se realiza en la realidad jurídico tributaria, por que el sujeto que actúa no puede sufrir las consecuencias jurídicas derivadas del mandato de la norma tributaria.

Es decir son normas presentadas en el texto de la ley define lo que no está gravado por hecho imponible, cuya norma no contiene valor jurídico, al no producir derechos ni deberes fiscales frente al ordenamiento jurídico tributario.

De acuerdo a Sáinz de Bujanda citado por (González García E. &, 2000), el supuesto de no sujeción: “es un precepto didáctico para orientar la gestión o administración tributaria en virtud de que este tipo de disposiciones jurídicas no excluyen por si mismas el nacimiento de la obligación tributaria, en el sentido de que ésta tampoco nacería sin ellas, pero se ha mencionado, ayudan a configurar el hecho imponible o el sujeto pasivo del tributo de que se trate”. (p. 190)

(Carrión, 2003), plantea el tema de la no sujeción como un resultado evidente que la no sujeto es, “por definición, todo el ancho campo de lo no contemplado por las normas tributarias definidoras del hechos imponibles y, por consiguiente, viene a coincidir casi exactamente con el mundo de supuestos y relaciones extratributarias, frente a las que el derecho tributario sólo tiene una respuesta negativa o de exclusión”. (p. 188)

Se puede expresar que la lógica de los supuestos de no sujeción es brindar seguridad jurídica a la materia extratributaria que el legislador decide incluir en la regulación de algunos impuestos actuando como una norma didáctica, operando desde afuera del hecho imponible en sentido negativo, en este supuesto no surge la obligación de pagar un determinado impuesto.

4.3.2.1.4. Exenciones

En atención a lo expuesto por (Carrión, 2003), “exención en materia tributaria son situaciones especiales establecida por ley, por la cual se dispensa del pago de un tributo a una persona natural o jurídica, sin embargo no exime al contribuyente o responsable de los deberes formales”.

Lo que caracteriza a las exenciones es la realización de hecho imponible concurriendo los elementos que integran o forman parte del presupuesto del impuesto o situación básica del gravamen y por lo tanto la sujeción a la norma tributaria, naciendo todo un conjunto de deberes y obligaciones o no específicamente el pago de la deuda tributaria. (González García E. &, 2000).

De lo transcrito se desprende que las exenciones son las vías de derogación de la eficacia del hecho imponible, pero en sentido positivo actuando desde adentro del hecho imponible, ocasionando el no pago del tributo, pero no así de los deberes formales de los contribuyentes a los que están obligados a cumplir.

Las exenciones se dividen en subjetiva y objetivas, las subjetivas: atienden a la persona que las realizan y las objetivas: surge por las concurrencias de ciertos hechos juntos al hecho imponible o incluso de ciertas circunstancias en algunos de los aspectos de este. (Queralt, 2008).

Las exenciones objetivas del Impuesto sobre la Renta de Trabajo por ejemplo, se encuentran detalladas en el artículo 19, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”.

Así también existen exenciones de carácter técnico y exenciones extra fiscales, esta última obedece a los criterios de realización de fines extra fiscales, en las que se incluyen toda la gama de medidas tributarias para el desarrollo económico, también es considerada como beneficios fiscales, como una derivación de los mismos a un mayor nivel al de las medidas tributarias de intervención pública, en cambio las de carácter técnico cumplen en realizar los criterios técnicos de la capacidad contributiva, tales como las deducciones por razón de gastos familiares. (Balladares Saballos, 2011).

4.3.2.1.5. Base Imponible

Nuestro ordenamiento jurídico no ofrece una definición de base imponible, por lo tanto se ha considerado las exposiciones de conocedores de la materia tributaria para dar un concepto de base imponible.

Para (González García E. y., 2008) definen a la base imponible como “aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del

tributo”; mientras autores como (Queralt, 2008) expresan que “la base imponible constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos. Puesto que en los tributos variables el hecho imponible admite distintos grados o intensidad, su medida es precisamente la base imponible, que expresa por ello la concreción o cuantificación exacta de la capacidad económica manifestada de forma abstracta y general por el presupuesto de hecho del tributo”.

(Zavala Ortiz, 1998) Señala que cuando la base es física o no monetaria, lo más común es que la tasa sea monetaria, es decir, por cada unidad se aplica una determinada cantidad de dinero.

De lo anterior, se puede afirmar que la Base Imponible, es la expresión cifrada del hecho imponible o bien el conjunto de regla matemática contable para la cuantificación del hecho imponible, cuyas circunstancias deben estar contenida en la ley. El artículo 20, de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, determina la base imponible por estratificación del impuesto sobre la renta, estableciendo que:

“La base imponible del IR de las rentas del trabajo es la renta neta. La renta neta será el resultado de deducir de la renta bruta no exenta, o renta gravable, el monto de las deducciones autorizadas en el artículo 21 de la Ley No. 822, “Ley de Concertación Tributaria”. La base imponible para las dietas es su monto bruto percibido.

La base imponible del IR para las rentas del trabajo de no residentes es la renta bruta.

Las rentas en especie se valorarán conforme al precio normal de mercado del bien o servicio otorgado en especie”.

4.3.2.1.6. Tipo de Gravamen

El tipo de gravamen se define como “La parte de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en cada tributo que se atribuye al acreedor tributario, es decir constituye la expresión cifrada de la cantidad a pagar como tributo. En consecuencia mide la obligación tributaria y determina la cuantía de ésta, lo cual debe estar establecido por la ley”. (Calvo Ortega, 2007).

Los tipos de gravámenes pueden referirse a bases imponibles monetarias o base imponibles no monetarias. (Balladares Saballos, 2011).

En el caso de las monetarias: El régimen de actuación del tipo de gravamen pueden ser que: la ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base, la ley fija la cantidad a pagar en un porcentaje de la yuhb imponible, en este caso pueden ser clasificados en **proporcionales**: no varían al variar la base imponible, **progresivos**: aumentan al aumentar la base imponible de acuerdo con los grados fijados por la ley (el IR, de Nicaragua), aquí la progresión puede ser continua: si determinada la base, el tipo correspondiente al escalón en que se sitúa el total se aplica a toda ella para fijar la cuota (IR Nicaragua), progresión por escalones: cuando la cuota a ingresar es la suma de las cuotas correspondientes a la cantidad situadas dentro de cada escalón, a las que se les aplica la cuota propia de cada uno de ellos y **regresivos**: disminuyen al aumentar las bases imponibles.

En el caso de las bases imponibles no monetarias, el tipo de gravamen puede ser: porque la ley fija una cantidad a pagar por cada unidad de la base, la ley fija una cantidad a pagar por cada conjunto de unidades de la base (cada 25 de cada 200, etc), la ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base imponible que ella misma señala. (Balladares Saballos, 2011).

De acuerdo con (Zavala Ortiz, 1998), el tipo de gravamen se clasifica en:

Proporcionales: El monto del tributo aumenta o disminuye en proporción del aumento o disminución de la base imponible, ejemplo: la tasa del quince por ciento (15%), del IVA.

Progresivos: Aumenta con el crecimiento de la base imponible y si disminuye la base imponible, disminuye la alícuota a aplicar y por ende el impuesto a pagar. Esta se divide en progresiva continua y escalonada.

Regresivos: Es aquella que disminuye con el aumento de la base imponible.

Gradual: Es aquella en que la base imponible, al igual que la tasa progresiva escalonada, está dividida en grados o escalones a cada uno de los cuales en vez de aplicársele un porcentaje se le aplica una tasa fija.

4.4. Análisis de la Renta del Trabajo en Nicaragua

El análisis del Impuesto sobre la Renta del Trabajo será con base a lo establecido en la Ley N° 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, haciendo relevancia de sus importantes cambios con la implementación de la ley.

La Ley de Concertación Tributaria adopta nuevos conceptos que no estaban en la Ley de Equidad Fiscal, introduciendo conceptos doctrinales de la renta dual, que consiste en la separación de las rentas en tres: rentas del trabajo, rentas de actividades económicas y rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, permitiendo gravar de forma cedular las rentas percibidas por los contribuyentes, residentes y no residentes del territorio nicaragüense. (Artículo 3, Ley No. 822).

Luego de haber hecho mención de los nuevos conceptos del ordenamiento jurídico tributario, se procederá al estudio del impuesto sobre la renta del trabajo, el cual se presenta a continuación:

4.4.1. Concepto de Renta del Trabajo

Por trabajo se comprende al derecho, que posee toda persona para ejercerlo siendo una responsabilidad social el que goza de la especial protección del Estado, así se encuentra contemplado en el artículo 80, de la Constitución Política de Nicaragua.

En este sentido, según lo establecido en el artículo 6, de la Ley No. 185, “*Código del Trabajo de Nicaragua*”, aprobada el 5 de septiembre de 1996 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 205, del 30 de octubre de 1996, trabajadores son: “las personas naturales que en forma verbal o escrita, individual o colectiva, expresa o presunta, temporal o permanente se obligan con otra persona natural o jurídica denominada empleador a una relación de trabajo, consistente en prestarle mediante remuneración un servicio o ejecutar una obra material o intelectual bajo su dirección y subordinación directa o delegada”. Por tanto, se entiende que trabajo es un esfuerzo, al que los individuos tienen derecho de ejercerlo, mediante un contrato escrito por ambas partes el empleador y empleado, o simplemente de forma verbal, estando obligado este último en prestarle un servicio a cambio de dinero.

En correspondencia a lo antes mencionado, el artículo 11, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, indica que: “Son rentas del trabajo las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza en dinero o especie, que deriven del trabajo personal prestado por cuenta ajena.

Como rentas del trabajo, se incluyen los salarios y demás ingresos percibidos por razón del cargo, tales como; sueldos, zonaje, antigüedad, bonos, sobre sueldos, sueldos variables, reconocimientos al desempeño y cualquier otra forma de remuneración adicional.

Así mismo, se consideran rentas del trabajo, aunque no respondan a las características de los párrafos anteriores, entre otras, las siguientes:

1. Las cantidades que se les paguen o acrediten por razón del cargo, a los representantes nombrados en cargo de elección popular y a los miembros de otras instituciones públicas; y
2. Las retribuciones de los administradores y miembros de los órganos de administración y demás miembros de otros órganos representativos de sociedades anónimas y otros entes jurídicos.

Es el trabajo personal realizado de manera dependiente a disposición del empleador a cambio de una remuneración”.

La Ley de Concertación Tributaria, hace alusión a la renta del trabajo al ingreso en dinero o especie percibido o devengado, por las personas naturales, residentes y no residentes, por cuenta ajena producto de un servicio prestado al empleador, del que se encuentra obligado a enterar el pago de sus impuestos. Dicha definición no estaba claramente establecida en la Ley N° 712, Ley de reforma a la Ley de Equidad Fiscal.

4.4.2. Exenciones en la Renta del Trabajo

“La exención tributaria es una declaración legal que impide el nacimiento de la obligación tributaria o disminuye la deuda tributaria normal establecida por la ley. Incide

sobre el nacimiento de la obligación tributaria o sobre su cuantía según la exención sea total o parcial”. (Calvo Ortega, 2007).

Por tanto la exención debe estar contenida en la ley para su aplicación, que a través de ella se libera al contribuyente de forma total o parcial de cumplir con el pago de su deuda tributaria.

El Código Tributario, tiene acogido la definición de exención tributaria en el artículo 53 del referido cuerpo legal, cuando establece que “es una situación especial constituida por ley, por medio de la cual se dispensa del pago del tributo a una persona natural o jurídica. La exención tributaria no exime sin embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos, declarar su domicilio y demás obligaciones consignadas en este código”.

“Existen dos tipos de exención la objetiva y la subjetiva, esta última nace para su beneficiario un verdadero derecho a la exención tributaria, quedando investido de un estatus jurídico que le garantice frente al Ente público la exoneración de carga tributaria, es decir derogan la eficacia jurídica del elemento subjetivo de la hipótesis normativa, en cambio la primera, impide el nacimiento de la obligación tributaria a pesar de que están sujetos a tributación, porque así lo establece la misma ley, siendo eximidos totalmente del gravamen, es decir derogan la eficacia jurídica del elemento objetivo del hecho imponible”. (Pont, 2004).

El artículo 19, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, determina que la exención objetiva exime la obligación del pago del impuesto sobre la renta de trabajo, cuando:

- ✓ Hasta los primeros cien mil córdobas (C\$100,000.00) de renta neta devengada o percibida por el contribuyente.
- ✓ El décimo tercer mes, o aguinaldo, cuando no exceda la suma establecida en el código del trabajo.
- ✓ Las indemnizaciones hasta los cinco meses de sueldos y salarios que reciban los trabajadores o sus beneficiarios contempladas en el Código del Trabajo y otras leyes laborales o de la convención colectiva. Las indemnizaciones adicionales a estos cinco meses también quedarán exentas has un monto de C\$ 500,000.00 (quinientos mil córdobas), cualquier excedente de este monto quedará gravado con la alícuota de retención definitiva establecida en el numeral 1 del artículo 24 LCT.
- ✓ Los demás beneficios en especie derivados de la convención colectiva, siempre que se otorguen en forma general a los trabajadores.
- ✓ Las prestaciones pagadas por los distintos regímenes de la seguridad social, tales como pensiones y jubilaciones.
- ✓ Las prestaciones pagadas por fondos de ahorro y/o pensiones distintos a los de la seguridad social, que cuenten con el aval de la autoridad competente, o bien se encuentren reguladas por las leyes especiales.
- ✓ Las indemnizaciones pagadas como consecuencia de responsabilidad civil por daños materiales a las cosas, o por daños físicos o psicológicos a las personas

naturales: así como las indemnizaciones provenientes de contratos de seguros por idéntico tipo de daños, excepto que constituyan rentas o ingresos.

- ✓ Lo percibido, uso o asignación de medios y servicios necesarios para ejercer las funciones propias del cargo, tales como: viáticos, telefonía, vehículos, combustible, gastos de depreciación y mantenimiento de vehículo, gasto de representación y reembolsos de gastos, siempre que no constituyan renta o una simulación u ocultamiento de la misma.
- ✓ Las remuneraciones y toda contraprestación o ingresos que los gobiernos extranjeros paguen a sus funcionarios y trabajadores de nacionalidad extranjera y que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en representaciones diplomáticas y consulares en territorios nicaragüense, o bien se trate de cargos oficiales y, en general, todas las contraprestaciones o ingresos que estos funcionarios y trabajadores perciban de sus respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad; excepto los nacionales que presten servicio en dichas representaciones y cuando su remuneración no esté sujeta a un tributo análogo en el país de precedencia de la remuneración.
- ✓ Las remuneraciones y toda contraprestación o ingreso que las misiones y los organismos internacionales paguen a sus funcionarios y trabajadores de nacionalidad extranjera, y que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en la representación oficial en territorio nicaragüense, excepto los nacionales que presten servicios en dichas representaciones.

En el impuesto sobre la renta del trabajo el legislador excluye la obligación de declarar a los trabajadores que obtengan rentas del trabajo de un solo empleador

liberándolos de presentar la declaración personal, excepto cuando hagan uso de su derecho a las deducciones establecidas en el numeral 1 del artículo 21, Ley No. 822 Ley de Concertación Tributaria, o cuando devenguen o perciban rentas de dos o más empleadores que en conjunto excedan el monto mínimo exento (numeral 11 del artículo 19, de la Ley No. 822 Ley de Concertación Tributaria), en correspondencia a lo dispuesto en el artículo 29 del mismo cuerpo legal.

4.4.3. Base Imponible de la Renta del Trabajo

La base imponible de las rentas del trabajo, lo constituye el monto del pago devengado o percibido en virtud de una prestación laboral por cuenta ajena.

Desde el punto de vista de la doctrina “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto”. (Jarach, 1943).

En el caso particular de Nicaragua la base imponible es en simples palabras la renta bruta no exenta por la ley menos las deducciones provistas en el artículo 21, de la Ley No. 822, ley de Concertación Tributaria, siendo estas:

- ✓ Las cotizaciones o aportes de las personas naturales asalariadas en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social;

- ✓ El 25% de gastos en educación, salud y contratación de servicios profesionales, hasta por un monto máximo incremental de cinco mil córdobas por año (C\$5,000.00) por los siguientes cuatro años, hasta alcanzar un monto de veinte mil córdobas (C\$20,000.00), los años de transcurso de esta deducción van del año 2014 al 2017 hasta llegar al monto máximo;

- ✓ Los aportes o contribuciones de las personas naturales asalariadas a fondos de ahorro y/o pensiones distintos de la seguridad social, siempre que dichos fondos cuenten con el aval de la autoridad competente.

4.4.3.1. Modificación a la Base Imponible Mínima

El legislador realizó modificaciones en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del Trabajo, a través de la aprobación de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, esta radica en el incremento de los estratos imponibles de las personas obligadas.

En la Ley de Justicia Tributaria, el legislador aplicó un mínimo imponible de C\$ 50,000.01 (cincuenta mil córdobas con un centavo), lo que indica que las personas que percibía un salario mensual de C\$ 4,166.67 (cuatro mil ciento sesenta y seis córdobas con 66/100), o su equivalente al año y no superara el techo mínimo exento no estaría obligada a pagar el Impuesto sobre la Renta. Este monto representaba el nivel de vida digna de la persona para cubrir sus necesidades básicas del núcleo familiar, debido a que esa cantidad

de dinero no es óptimo para contribuir con los gastos públicos, permaneciéndose fijo hasta el año 2009.

Con la aprobación de la Ley N° 712, de reforma a la Ley N° 453, Ley de Equidad Fiscal, en esta ley se insertaron dos tarifas progresivas para calcular el impuesto a pagar de las personas naturales con la diferencia en que una de las tarifas era para las personas comerciantes y la otra para las personas asalariadas, lo que era totalmente desigual ya que en primer lugar los mínimos exentos eran diferente al eximir hasta el monto de C\$ 50,000.00, a los comerciante y en el segundo caso eximen hasta la cantidad de C\$ 75,000.00 (setenta y cinco mil córdobas netos) o su equivalente mensual de C\$ 6,250.00 (seis mil doscientos cincuenta córdobas netos) para las personas asalariadas, que la ley no contenía un concepto específico de personas asalariadas, pudiéndose deducir únicamente la cotización o aporte de las personas naturales asalariadas en cualquiera de los regímenes de la seguridad social.

Años después con la aprobación de la Ley N° 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, surge un concepto claro de las rentas del trabajo y se implementó cambio en el mínimo exento hasta C\$ 100,000.00 (cien mil córdobas netos) o su equivalente mensual de C\$ 8,333.33 (ocho mil trescientos treinta y tres córdobas con 33/100), cuyo incremento representa C\$ 25,000.00 (veinticinco mil córdobas netos), más con relación al mínimo exento de C\$ 75,000.00 (setenta y cinco mil córdobas netos), establecidos en la ley anterior.

La legislación tributaria no contiene una definición del mínimo exento, por ello es preciso dejar claro este significado, aunque, es lo que se conoce por la doctrina tributaria como “mínimo vital de existencia, es decir que no puede ser objeto de gravamen porque esa cantidad mínima que la ley deja exenta no es una manifestación de capacidad contributiva por no ser idónea o apta para sufragar el gasto público” (Calvo Ortega, 2007).

Al realizar una relación del mínimo exento mensual de C\$ 8,333.33, en comparación con el costo de la canasta básica que representan 53 productos valorada a C\$ 12,364.45 a diciembre 2015 (Estadísticas, 2015), por lo que no resulta justo considerar que con 8,333.33, se pueda cubrir las necesidades básicas peor aún sin incluirse gastos médicos y educación, lo que resulta muy bajo el techo para estar exento del pago del IR, al no cumplir con la lógica de un sistema tributario que debe tomar en cuenta la distribución de la riqueza y de las rentas, como lo establece la Constitución Política en su artículo 114, lo que indica que por lo menos se debe de asegurar como mínimo que el ingresos generado para vivir dignamente durante todo un año supla las necesidades del contribuyente y el de su familia.

4.4.4. Ámbito Territorial del Impuesto Sobre la Renta del Trabajo

Sobre este aspecto, el principio de territorialidad “expresa la limitación de la validez de las leyes fiscales a los presupuestos de hechos realizados en el territorio de un país determinado”, concepto que directamente se relaciona con la idea de soberanía. (González García E. &, 2000).

Para definir la territorialidad del impuesto es preciso hacer hincapié en cada uno de los elementos constitutivos del tributo en el hecho imponible, en este caso particular se refiere al aspecto espacial el cual indica el lugar donde se produce el hecho imponible, lo que se traduce en la realización de la manifestación de la capacidad contributiva contenida en la hipótesis normativa, determinando la aplicación de la norma tributaria, estableciendo los límites dentro de los cuales haya de surtir sus efectos jurídicos.

Conforme lo dispuesto en el artículo 10, de la Constitución Política de Nicaragua, “El territorio nacional es el comprendido entre el Mar Caribe y el Océano Pacífico y las Repúblicas de Honduras y Costa Rica. De conformidad con las sentencias de la Corte Internacional de Justicia del ocho de octubre del año dos mil siete y del diecinueve de noviembre del año dos mil doce, Nicaragua limita en el Mar Caribe con Honduras, Jamaica, Colombia, Panamá y Costa Rica.

La soberanía, jurisdicción y derechos de Nicaragua se extienden a las islas, cayos, bancos y rocas, situados en el Mar Caribe, Océano Pacífico y Golfo de Fonseca; así como a las aguas interiores, el mar territorial, la zona contigua, la zona económica exclusiva, la plataforma continental y el espacio aéreo correspondiente, de conformidad con la ley y las normas de Derecho Internacional, y las sentencias emitidas por la Corte Internacional de Justicia (...)”

El legislador es el que determina los supuestos o un determinado hecho al mandato de la norma, lo que se traduce en los criterios de sujeción de cada tributo.

En este sentido ocurrirán situaciones en la que las manifestaciones de capacidad contributiva podrán realizarse en un ámbito distinto del de vigencia de la norma tributaria, por consiguiente, habrá casos en los cuales las normas nicaragüenses gravarán actos que se realicen fuera del territorio nacional, coincidiendo con lo establecido en el artículo 29 del Código Tributario, cuando refiere: “El hecho generador se considerará ocurrido en el lugar donde se hayan realizados los actos, circunstancias o elementos constitutivos del presupuesto del hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquellos cuando hubieren acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado”. (Balladares Saballos, 2011).

El ordenamiento tributario define el ámbito territorial de aplicación de la ley, al indicar en su artículo, 5 de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*” que: “El IR se aplicará a las rentas devengadas o percibidas de fuente nicaragüense, obtenidas en territorio nicaragüense o provengan de sus vínculos económicos en el exterior, de conformidad con la presente Ley”.

Es por ello que el principio de residencia se encuentra íntimamente ligado a conceptos como el de domicilio, la residencia y la nacionalidad que sirven de fundamentos para determinar el estatuto personal en el Derecho Internacional Privado, en tanto que ser

nacional de un país o tener un domicilio específico constituye una cualidad de la persona, relevante para la aplicación de la ley nacional. (González García E. &, 2000).

El artículo 22, de la Ley No. 562, “*Código Tributario de Nicaragua*” manifiesta que, “Para efectos tributarios, las personas naturales y personas jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva”. En este sentido, se determina que el criterio del legislador al establecer la necesidad de fijar un domicilio y el lugar de su actividad económica, es con el fin de poder gravar no solo los beneficios que se obtienen en el país, sino también, los que se obtienen en el extranjero, en este caso el vínculo económico de la renta del trabajo de fuente nicaragüense de acuerdo a lo establecido en el artículo 12, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”. Así también es conveniente considerar el criterio acuñado en el artículo 8, de la misma ley, con relación a los establecimientos permanentes, teniendo presente la aplicación del principio de territorialidad al gravar los beneficios que sociedades no residentes en Nicaragua obtienen por medio establecimiento permanente.

En consecuencia, es necesario definir lo que se considera desde el punto de vista fiscal el término de residente que de acuerdo con la normativa vigente: las personas naturales cuando incurra en las condiciones establecidas en el artículo 7, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, permaneciendo en el territorio nicaragüense más de 180 días, aun cuando no sea continuamente o discontinuamente, durante el año calendario, así también se considera residente cuando su centro de interés económico o principal se sitúe en el país, al menos que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el certificado emitido por la autoridad correspondiente.

La ley no solamente grava las rentas de origen nicaragüense, sino también los vínculos económicos de la renta del trabajo derivadas en el exterior del país, la que tiene como objetivo asegurar que la realización de rentas residentes en el exterior tribute en el país de acuerdo con lo establecido en los artículos 11 y 12, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”.

Para efecto de determinar el vínculo económico, a parte de los criterios que se establecen en el artículo 11, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, para identificar los diversos tipos de ingresos que se deriven en materia laboral prestado por el contribuyente en el territorio nacional, también el arto. 12, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, considera renta del trabajo de fuente nicaragüense, las siguientes:

- ✓ “El trabajo realizado fuera del territorio nacional por un residente nicaragüense que sea retribuido por otro residente nicaragüense o por un establecimiento permanente de un no residente situado en el país;
- ✓ Los sueldos, bonificaciones, dietas y otras remuneraciones que el Estado, sus instituciones y demás organismos estatales, paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior, incluyendo al personal diplomático y consular;
- ✓ Los sueldos, bonificaciones y otra remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Nicaragua o

se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o residencia de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico;

- ✓ Las remuneraciones, sueldos, comisiones, dietas, gratificaciones o retribuciones, que paguen o acrediten personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades o colectividades residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos de administración, consejos u organismos directivos o consultivos y otros consejos u organismos similares, independientemente del territorio en donde actúen o se reúnan estos órganos colegiados”.

Es necesario diferenciar correctamente la condición de residente y no residente de renta de trabajo, con el propósito de establecer correctamente la alícuota del impuesto, en el que se debe tener claramente definido el origen de la percepción del ingreso si realmente es de una actividad eminentemente laboral. Por lo tanto, la renta del trabajo únicamente se deriva de una relación laboral, ya que los ingresos provenientes de una relación de servicios profesional, no puede considerarse renta del trabajo, si no renta de actividades económicas. Por lo que es preciso establecer la diferencia entre aquellas relaciones a fin de determinar correctamente la aplicación de la retención que por derecho corresponde al caso concreto.

Al respecto, el Contrato Laboral se reviste de una serie de características particulares que no comparte con el Contrato de Servicio Profesional, presentando algunas diferencias; En el Contrato Laboral:

- ✓ El trabajador debe ser persona física que desempeñe sus obligaciones laborales personalmente por plazo determinado o indeterminado, no puede delegar sus labores en un tercero.
- ✓ El trabajador debe someterse respecto al empleador a una relación bajo los criterios de subordinación continua y sobre la base de un determinado plan laboral de días y horas.
- ✓ El trabajador además de obtener a cambio una remuneración determinada y periódica, accede a otros beneficios sociales, descanso, décimo tercer mes, etc.

Para tal efecto, se puede concretizar que los ingresos percibidos sólo mediante Contrato Laboral, se consideran rentas del trabajo, gravados por las alícuotas relativas a la tarifa progresiva o retención definitiva, según sea, la condición del empleado residente o no residente, de acuerdo a lo establecido en los artículos 23, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*” y el artículo 24, de la Ley No. 891, “*Ley de Reforma y Adiciones a la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria*”, aprobada el día 10 de diciembre del 2014 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 240, del 18 de diciembre de 2014, el que indica como retención definitiva a contribuyentes residente y no residentes, las siguientes alícuotas:

1. Del diez por ciento (10%) a las indemnizaciones estipuladas en el numeral 3 del artículo 19 de esta Ley;
2. Del doce punto cinco por ciento (12.5%) a las dietas percibidas en reuniones o sesiones de miembros de directorios, consejos de administración, consejos u organismos directivos o consultivos y otros consejos u organismos similares; y
3. Del quince por ciento (15%) a las rentas del trabajo a no residentes.

En cambio, el Contrato de Prestación de Servicios se caracteriza por:

- ✓ El sujeto obligado a prestar el servicio, puede ser persona física o jurídica, ejecuta una labor dentro de un plazo cierto y sobre la base de los criterios de experiencia, capacidad y formación profesional en un determinado arte o materia científica.
- ✓ Existe autonomía en el prestador del servicio al ejecutarlo, es decir, no recibe orientaciones del contratante, la dependencia de autoridad es nula, solo se limita a cumplir las obligaciones derivadas del contrato del servicio.
- ✓ La remuneración es una sola, cuantificada sobre la base de la envergadura del servicio ejecutado, sin derecho de acceder a beneficios sociales.

Mientras que los ingresos derivados, por Contrato de Servicio Profesional, se consideran rentas de actividades económicas, afectas a una retención del 10%, en el caso de ser residente y del 15% por retención definitiva, en el caso de no ser residente, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 53, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”. (Carcache, Brevario Tributario Sobre Rentas del Trabajo, 2014).

4.5. Derecho Comparado del Impuesto Sobre la Renta del Trabajo Nicaragüense con los demás Países Centroamericanos

El derecho comparado es una disciplina que confronta las semejanzas y las diferencias de los diversos sistemas tributarios vigentes en el mundo con el propósito de comprender y mejorar el sistema jurídico tributario de un determinado país. Este derecho obedece a que el ordenamiento jurídico tributario difiere de un país a otro. Así, su estudio es necesario para apreciar tanto las diferencias y las semejanzas como los defectos y los aciertos de ese orden, esto con el fin de perfeccionar las instituciones de un país y, por ende, su sistema jurídico tributario.

Es por ello que se analizaran de forma comparada los aspectos importantes del Impuesto sobre la Renta del Trabajo de los países que integran Centroamérica, con el fin de determinar las semejanzas y diferencias de las legislaciones tributarias de cada país en relación con Nicaragua.

4.5.1. Sistema de Imposición de Renta

El sistema tributario aplicado en estos países Centroamericanos son diferentes debido a que Guatemala y el Salvador, poseen el mismo sistema impositivo tributario nicaragüense, siendo el sistema tributario dual o cedular porque grava de forma separada las diferentes fuentes de rentas percibidas por los contribuyentes, aplicando tarifa

progresiva diferente a las demás rentas para determinar el importe a pagar en el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, Costa Rica y Honduras, poseen el sistema global, porque acumula todas las rentas obtenidas, aunque las fuentes productoras de las mismas sean diferentes y al monto total se le aplica un mismo porcentaje de impuesto.

4.5.2. Fundamento Legal

Cuadro No. 1

País	Legislación Tributaria
Guatemala	<ol style="list-style-type: none">1. Decreto N° 10-2012, Ley de Actualización Tributaria libro I Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1 de enero de 2013.2. Acuerdo Gubernativo N° 213- 2013, Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta, del 8 de mayo de 2013.3. Decreto Número 19-2013 del Congreso de la República, publicado en el Diario N°57, del 20 de diciembre del 2013.4. Decreto Ejecutivo N° 216, Tablas de Retención del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial N° 240, del 22 de diciembre de 2011.

Honduras	<ol style="list-style-type: none">1. Decreto Ley N° 25 y sus Reformas, Ley del Impuestos sobre la Renta, publicado en la Gaceta N° 18, 161 del 27 de diciembre de 1963, Actualizada a Febrero de 2012.2. Acuerdo N° 799, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
Nicaragua	<ol style="list-style-type: none">1. Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, aprobada el 30 de noviembre de 2012 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial N° 241, del 17 de diciembre de 2012.2. Fe de Errata, Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, publicada en La Gaceta, Diario Oficial número 10, del 18 de enero de 2013.3. Decreto N° 01-2013, La Gaceta, Diario Oficial N° 12, del 22 de enero de 2013, Reglamento de la Ley N° 822, Ley de Concertación Tributaria.4. DECRETO No. 06-2014, Reformas y Adiciones al Decreto No. 01-2013, “Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria”, Aprobado el 11 de Febrero del 2014 y Publicado en La Gaceta, Diario Oficial No. 29 del 13 de Febrero del 2014.5. Ley No. 891, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley No, 822, Ley de Concertación tributaria, aprobada el 10 de diciembre de 2014 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 240, del 18 de diciembre de 2014.

	<ol style="list-style-type: none">6. Fe de Errata, Ley No. 891, Reforma y adiciones a la Ley No. 822, publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 10, del 16 de enero de 2015.7. Ley No. 922, Reforma al artículo 303 de la Ley No. 822, aprobada el 10 de diciembre de 2015 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 240, del 17 de diciembre de 2015.
Costa Rica	<ol style="list-style-type: none">1. Decreto N° 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta.2. Decreto N° 18455-H, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.3. Decreto Ejecutivo N° 39222-H, “<i>Actualización de Tramos de Renta para el Impuesto al Salario, Periodo Fiscal 2016</i>” emitido por la Presidencia de la República de Costa Rica, en fecha 14 de septiembre del año 2015, se modifican los tramos de rentas establecidas en los apartes a), b) y c) del artículo 33, de la Ley No. 7092, “<i>Ley del impuesto sobre la Renta</i>” de fecha 21 de abril de 1988 y sus reformas, publicada en La Gaceta número 96 del 19 de mayo de 1988.
Salvador	<ol style="list-style-type: none">1. Decreto Legislativo N° 134, Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial N° 242, del 21 de diciembre de 1991, reformado mediante Decreto Legislativo N° 957, publicado en el Diario Oficial N° 235, del 15 de diciembre del 2011.

	<ol style="list-style-type: none">2. Decreto Ejecutivo N° 216, contiene Tablas de Retención del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial N° 240 del 22 de diciembre del 2011.3. Decreto Ejecutivo N° 101, del 21 de diciembre de 1992, publicado en el Diario Oficial N° 235, Tomo 317, del 21 de diciembre de 1992.4. Reformas: Decreto Ejecutivo N° 8, del 8 de enero de 1993, publicado en el Diario Oficial N° 14, tomo 318, del 21 de enero de 1993, Decreto Ejecutivo N° 39, del 15 de abril de 1993, publicado en el Diario Oficial N° 68, tomo 319, del 15 de abril de 1993, Decreto Ejecutivo N° 117, del 11 de diciembre del 2001, publicado en el Diario Oficial N° 234, tomo 353, del 11 de diciembre de 2001.
--	---

Fuente: Propia

4.5.3. Materia Imponible y Hecho Generador

Guatemala:

En concordancia con lo indicado en el artículo 4 numeral 2, del Decreto N° 10-2012, Ley de Actualización Tributaria libro I Impuesto sobre la Renta, de fecha 16 de febrero del 2012, constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta del Trabajo: “Toda clase de contraprestación, retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.

En particular, son rentas provenientes del trabajo:

1. El trabajo realizado dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala o un establecimiento permanente u organismo internacional que opere en Guatemala.
2. Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.
3. Los sueldos, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.
4. Las remuneraciones, sueldos, comisiones, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica, residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos, consejos de administración u otros órganos

directivos, independientemente de donde actúan o se reúnen estos órganos colegiados, cuando dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.

Honduras:

El Impuesto sobre la Renta (ISR) grava cualquier ingreso proveniente del capital el trabajo o la combinación de ambos, es de característica de Renta Mundial. (Deloitte, 2015)

Considera ingreso toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, jornal, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente. La base gravable la constituye, la renta bruta menos las deducciones permitidas por la Ley. (Deloitte, 2015)

Nicaragua:

El artículo 11, de la “*Ley de Concertación Tributaria*”, establece que son rentas del trabajo las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, en dinero o especie, que deriven del trabajo personal prestado por cuenta ajena, concepto similar al establecido en la legislación de Guatemala.

Como renta del trabajo, se incluyen los salarios y demás ingresos percibidos por razón del cargo, tales como: sueldos, zonaje, antigüedad, bonos, sobre sueldos, sueldos variables, reconocimiento al desempeño y cualquier otra forma de remuneración adicional.

Así mismo, se consideran rentas del trabajo, aunque no respondan a las características de los párrafos anteriores, entre otras, las siguientes:

1. Las cantidades que se les paguen o acrediten por razón del cargo a los representantes nombrados en cargos de elección popular y a los miembros de otras instituciones públicas; y
2. Las retribuciones de los administradores y miembros de los órganos de administración y demás miembros de otros órganos representativos de sociedades anónimas y otros entes jurídicos.
3. Se consideran rentas del trabajo de fuente nicaragüense, las mencionadas anteriormente cuando deriven de un trabajo prestado por el contribuyente en el territorio nacional.

También se considera renta del trabajo de fuente nicaragüense:

1. El trabajo realizado fuera del territorio nacional por un residente nicaragüense que sea retribuido por otro residente nicaragüense o por un establecimiento permanente de un no residente situado en el país.
2. Los sueldos, bonificaciones, dietas y otras remuneraciones que el Estado, sus instituciones y demás organismos estatales, paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior, incluyendo al personal diplomático y consular.
3. Los sueldos, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Nicaragua o se encuentren matriculados o registrados en el país, independiente de la

nacionalidad o residencia de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico; y

4. Las remuneraciones, sueldos, comisiones, dietas, gratificaciones o retribuciones, que paguen o acrediten personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos de administración, consejos u organismos directivos o consultivos y otros consejo u organismos similares, independientemente del territorio en donde actúen o se reúnan estos órganos colegiados.

Costa Rica:

En consonancia con lo indicado en los artículos 1 y 5, de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta de la República de Costa Rica, de fecha 21 de abril de 1998, el Impuesto sobre la Renta grava a las personas físicas domiciliadas en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que a continuación se detallan y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión u otras remuneraciones por otros servicios personales:

- a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que sobre pasen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales.
- b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aun cuando no medie relación de dependencia.

c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie.

d) Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen. Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) no tengan la representación de su monto, será la Administración Tributaria la encargada de evaluarlos y fijarles su valor monetario, a petición del obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección General de Tributación Directa podrá fijar de oficio su valor.

Salvador:

La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta Ley.

Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales; Interpretase auténticamente el literal a) del Art. 2 del Decreto Legislativo No. 134 de fecha 18 de diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial No. 242, Tomo No. 313, del 21 del mismo mes y año, que contiene la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que los gastos de representación que gozan algunos funcionarios públicos, no

constituyen remuneración ni compensación por servicios personales y por consiguiente están excluidos de esa disposición.(...)

La materia imponible y hecho generador en las rentas del trabajo devengadas por los trabajadores en relación de dependencia es más detallada en Nicaragua, que en los demás países Centroamericanos, en condiciones similares se asemeja con la norma nicaragüense Guatemala, con la diferencia de que esta grava la obtención de toda retribución únicamente en dinero y no en especie como en el caso de Nicaragua, que grava ambos ingresos, de igual forma Costa Rica, grava el ingreso percibido en concepto de aguinaldo, las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen, que en el caso de Nicaragua y Guatemala, no lo contemplan. En el caso de Honduras a diferencias del resto de los países la importancia radica en que el gravamen del impuesto reposa en el principio de la capacidad de pago del contribuyente, para su correcta aplicación.

4.5.4. Sujeto Pasivo

Cuadro No. 2

País	Sujeto Pasivo
Guatemala	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.

Honduras	<p>Toda persona domiciliada o residente en Honduras, sea natural o jurídica, nacional o extranjera, inclusive la que goce de una concesión del Estado, deberá pagar este Impuesto sobre la Renta percibida por razón de negocios o industrias comerciales, de productos de toda clase de bienes, sean muebles o inmuebles, o de la realización en el territorio del país de actividades civiles o comerciales, o del trabajo personal o de ingresos percibidos por cualquier otra actividad, ya sea que la fuente de la renta o ingreso esté situada dentro del país o fuera de él, ya sea también cualquiera el lugar donde se distribuye o pague la renta.</p> <p>Las personas no residentes o no domiciliadas en Honduras estarán sujetas al impuesto sobre la renta obtenida de fuente dentro del país, ya sea derivada de bienes existentes en Honduras, de servicios prestados en el territorio nacional o fuera de él, o de negocios llevados a cabo por personas domiciliada o residente en la República, aun cuando los ingresos correspondientes a dichas rentas sean pagados o acreditados del sujeto de que se trate por personas residentes o domiciliadas en el país, o en el extranjero.</p> <p>Las personas que transitoriamente se encuentren en la República y ejecuten acto de cualquier naturaleza o presten servicios que produzcan ingresos gravables podrán presentar declaración de renta antes de ausentarse del país y solicitar la liquidación de la misma.</p>
----------	--

Nicaragua	<p>Son contribuyentes las personas naturales residentes y no residentes, que habitual u ocasionalmente, devenguen o perciban rentas del trabajo. Los contribuyentes no residentes que obtengan rentas del trabajo, tributarán de forma separada sobre cada una de las rentas que perciban, total o parcialmente. El impuesto se causa cuando el contribuyente tenga derecho a exigir el pago de la renta.</p>
Costa Rica	<p>Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país:</p> <p>a. Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país.</p> <p>b. Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que haya en él. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica.</p>

	<p>c. Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense.</p> <p>d. Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.</p> <p>e. Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país.</p> <p>f. Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.</p> <p>g. Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal.</p> <p>h. Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.</p> <p>La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento.</p> <p>i. Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley N° 7044, de 29 de septiembre de 1986.</p>
Salvador	<p>Se consideran sujetos pasivos las personas naturales domiciliadas en el país, que perciban rentas gravadas que provengan de salarios, sueldos y otras remuneraciones de similar naturaleza en relación de subordinación o dependencia, ya sea en especie o en efectivo, las que serán afectas a una retención.</p>

Fuente: propia

En este caso Nicaragua en comparación con Honduras y Costa Rica, consideran como contribuyentes a los residentes y no residentes que perciban rentas del trabajo, a diferencia de Guatemala y el Salvador, que consideran únicamente a los residentes del país.

4.5.5. Exenciones

Cuadro No. 3

País	Sujeto Pasivo
Guatemala	<ol style="list-style-type: none">1. Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad, sean los pagos únicos o periódicos, se efectúen conforme el régimen de seguridad social, por contrato de seguro o en virtud de sentencia. No están exentas las remuneraciones que se perciban del patrono, durante el tiempo de vigencia de las licencias laborales con goce de sueldo.2. El pago de la indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado.3. Las remuneraciones que los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados ante el Gobierno de Guatemala, reciban por el desempeño de sus funciones, en condición de reciprocidad.4. Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país. Para que proceda la exención de los

	<p>gastos cubiertos con viáticos dentro del país, deben ser comprobados con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional.</p> <p>En caso de los gastos incurridos fuera del país, para que proceda la exención se deberá demostrar y documentar la salida y entrada a Guatemala, la actividad en la cual se participó y los boletos del medio de transporte utilizado.</p> <p>5. El aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.</p> <p>6. La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público que establece la Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.</p>
Honduras	<p>Están exentos del impuesto que establece la Ley:</p> <p>a) El Estado, los Distritos, las Municipalidades y sus establecimientos y demás instituciones autónomas y semiautónomas.</p> <p>b) Las instituciones de beneficencia reconocidas oficialmente por el Gobierno y las agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos y que no tengan por finalidad el lucro.</p> <p>c) La Iglesia como institución.</p> <p>d) Los miembros del Cuerpo Diplomático y Consular acreditados en el país, pero únicamente en cuanto a los ingresos provenientes de la remuneración u honorarios que por sus servicios reciban del país respectivo, sin perjuicio del principio de reciprocidad internacional.</p> <p>e) Las asociaciones patronales o profesionales y los sindicatos obreros, en cuanto concierne a sus actividades no lucrativas.</p>

f) Los docentes en servicios en las escuelas primarias, en los colegios de educación secundaria, el personal docente en servicio de la Universidad Nacional Autónoma de Honduras (UNAH) y los docentes en servicio de la Universidad Pedagógica Nacional “Francisco Morazán”, por los sueldos que devenguen en dichos centros, los jubilados por las cantidades que perciban en concepto de jubilación y los comprendidos en el Decreto No.71-88, del 21 de junio de 1988".

No forma parte de la renta bruta, y por consiguiente no están gravadas por el impuesto que la misma establece:

- a) Las sumas recibidas por concepto de seguro, cuando provengan de instituciones hondureñas.
- b) Las subvenciones o subsidios otorgados por el Estado, por las Municipalidades o por los Distritos.
- c) El valor de los bienes que constituyen las herencias, legados y donaciones.
- d) Los premios de la Lotería Nacional de Beneficencia.
- e) Las indemnizaciones percibidas por riesgos profesionales y las prestaciones que otorgue el Instituto Hondureño de Seguridad Social.
- f) La renta proveniente de inversiones de fondos de pensiones o de otros planes de previsión social, cuando dichos fondos sean mantenidos en Instituciones hondureñas.
- g) El valor de las prestaciones laborales, bonificación por vacaciones ordinarias de conformidad con el Código del Trabajo hasta con un pago adicional de treinta (30) días, jubilaciones, pensiones y montepíos. Las aportaciones hechas a las

	<p>correspondientes instituciones para la obtención de estos tres (3) últimos beneficios, también serán deducibles de la renta bruta gravable del contribuyente.</p> <p>El décimo tercer mes en concepto de aguinaldo, así como el décimo cuarto mes de salario, hasta por el monto de diez (10) salarios mínimos promedio, en cada caso, a partir de cuyo monto serán gravables.</p> <p>Para el cálculo de impuesto aplicable a las personas naturales, estarán exentos los primeros ciento diez mil lempiras (L.110, 000.00) de ingresos; al exceso se le aplicarán las tasas que correspondan a los respectivos tramos de renta.</p> <p>Los ingresos percibidos por las personas naturales, residentes o domiciliadas en el país en concepto de dividendo, cualquiera otra forma de participación de utilidades de reservas, así como los dividendos distribuidos a personas naturales por las sociedades amparadas en regímenes especiales están gravados con un impuesto de diez por ciento (10%), el cual será retenido y enterado por la sociedad mercantil (cabeza de sociedad). Los ingresos están excluidos del gravamen establecido en la escala progresiva del Artículo 22 de esta Ley de Impuesto Sobre la Renta.</p>
Nicaragua	<p>Se encuentran exentas del IR de rentas del trabajo, las siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Hasta los primeros cien mil córdobas (C\$ 100,000.00) de renta neta devengada o percibida por el contribuyente, la cual estará incorporada en la tarifa establecida en el artículo 23;

2. El décimo tercer mes, o aguinaldo, hasta por la suma que no exceda lo dispuesto por Código del Trabajo;
3. Las indemnizaciones de hasta cinco meses de sueldos y salarios que reciban los trabajadores o sus beneficiarios contempladas en el Código del Trabajo, otras leyes laborales o de la convención colectiva. Las indemnizaciones adicionales a estos cinco meses también quedarán exentas hasta un monto de quinientos mil córdobas (C\$ 500,000.00), cualquier excedente de este monto quedará gravado con la alícuota de retención definitiva establecida en el numeral 1 del artículo 24 de esta Ley;
4. Los demás beneficios en especie derivados de la convención colectiva, siempre que se otorguen en forma general a los trabajadores;
5. Las prestaciones pagadas por los distintos regímenes de la seguridad social, tales como pensiones y jubilaciones;
6. Las prestaciones pagadas por fondos de ahorro y/o pensiones distintos a los de la seguridad social, que cuenten con el aval de la autoridad competente, o bien se encuentren regulados por leyes especiales;
7. Las indemnizaciones pagadas como consecuencia de responsabilidad civil por daños materiales a las cosas, o por daños físicos o psicológicos a las personas naturales; así como las indemnizaciones provenientes de contratos de seguros por idéntico tipo de daños, excepto que constituyan rentas o ingresos;
8. Lo percibido, uso o asignación de medios y servicios necesarios para ejercer las funciones propias del cargo, tales como: viáticos, telefonía, vehículos, combustible, gastos de depreciación y mantenimiento de vehículo, gastos de

	<p>representación y reembolsos de gastos, siempre que no constituyan renta o una simulación u ocultamiento de la misma;</p> <p>9. Las remuneraciones y toda contraprestación o ingresos que los gobiernos extranjeros paguen a sus funcionarios y trabajadores de nacionalidad extranjera y que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en representaciones diplomáticas y consulares en territorio nicaragüense, o bien se trate de cargos oficiales y, en general, todas las contraprestaciones o ingresos que estos funcionarios y trabajadores perciban de su respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad; excepto los nacionales que presten servicio en dichas representaciones y cuando su remuneración no esté sujeta a un tributo análogo en el país de procedencia de la remuneración; y</p> <p>10. Las remuneraciones y toda contraprestación o ingreso que las misiones y los organismos internacionales paguen a sus funcionarios y trabajadores de nacionalidad extranjera, y que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en la representación oficial en territorio nicaragüense, excepto los nacionales que presten servicio en dichas representaciones.</p>
Costa Rica	<p>No serán gravados con este impuesto los ingresos que las personas perciban por los siguientes conceptos:</p> <p>a) El aguinaldo o décimo tercer mes, hasta por la suma que no exceda de la doceava parte de los salarios devengados en el año, o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.</p> <p>b) Las indemnizaciones que se reciban, mediante pago único o en pagos periódicos, por causa de muerte o por incapacidades ocasionadas por accidente</p>

	<p>o por enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen conforme con el régimen de seguridad social, por contratos de seguros celebrados con el Instituto Nacional de Seguros, o en virtud de sentencia judicial; así como otras indemnizaciones que se perciban de acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo.</p> <p>c) Las remuneraciones que los gobiernos extranjeros paguen a sus representantes diplomáticos, agentes consulares y oficiales acreditados en el país, y, en general, todos los ingresos que estos funcionarios perciban de sus respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad en las remuneraciones que los organismos internacionales a los cuales esté adherida Costa Rica paguen a sus funcionarios extranjeros domiciliados en el país, en razón de sus funciones.</p> <p>e) Las comisiones, cuando para su obtención sea necesario incurrir en gastos. En este caso la actividad se considerará como de carácter lucrativo.</p>
Salvador	<p>1. Los valores recibidos por el trabajador en dinero o en especie del patrono, no para su beneficio, ni para subvenir a sus necesidades, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, tales como viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina y cualquier otro valor o bien de igual significado que le permitan al trabajador desempeñar mejor su trabajo, siempre que dichos bienes o valores sean necesarios para la generación de la renta o la conservación de su fuente y estén debidamente documentados con las respectivas facturas o comprobantes.</p> <p>2. El valor de los bienes que por concepto de legados o herencias reciba un contribuyente; y</p>

3. El valor de los bienes que por concepto de donaciones reciba el contribuyente; toda vez que la transferencia en cuestión se realice entre ascendientes y descendientes y dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges.

Son rentas no gravables por este impuesto, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida:

1. Las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto, sean declaradas no gravables;

2. Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros que, con la debida autorización residan en la República, temporal o permanentemente todo a condición de reciprocidad;

Sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior, las rentas percibidas por sujetos pasivos, en concepto de pagos por servicios prestados en El Salvador a un gobierno extranjero u organismo internacional, están sujetas al impuesto establecido en esta Ley, exceptuando aquellas rentas que, por mención expresa en convenios firmados y ratificados por el Gobierno de El Salvador, se califiquen como rentas no gravables o exentas.

3. Las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciban por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, y que sean otorgadas por vía judicial o por convenio privado.

Las indemnizaciones por despido y bonificaciones por retiro voluntario, siempre que no excedan de un salario básico de treinta días por cada año de servicio. Para

	<p>estos efectos, ningún salario podrá ser superior al salario promedio de lo devengado en los últimos doce meses, siempre y cuando estos salarios hayan sido sujetos de retención.</p> <p>Las jubilaciones, pensiones o montepíos, tanto las civiles como las que correspondan a miembros de la Fuerza Armada. Son rentas gravables las remuneraciones ordinarias que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad;</p> <p>4. Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por personas naturales salvadoreñas en el servicio exterior como funcionarios o empleados del Gobierno de la República;</p> <p>5. Los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en bancos y en asociaciones financieras, siempre que el sujeto pasivo beneficiado con estas rentas sea persona natural y además el titular de los depósitos;</p> <p>6. El valor del arrendamiento que produciría la casa de habitación del contribuyente, la quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente, que él mismo habite. En general para estos efectos ningún contribuyente podrá deducir más de una casa de habitación ni de recreo;</p> <p>7. Las cantidades que por cualquier concepto y en razón de contratos de seguros, perciba el contribuyente como asegurado o beneficiario;</p> <p>8. Los premios otorgados por la Asamblea Legislativa por servicios relevantes prestados a la Patria;</p>
--	--

	<p>9. Los premios otorgados a los trabajadores públicos por servicios relevantes prestados a la Patria en el desempeño de sus funciones;</p> <p>10. Los intereses provenientes de créditos otorgados por instituciones financieras domiciliadas en el exterior, previamente calificadas estas instituciones por el Banco Central de Reserva de El Salvador.</p> <p>11. El producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenido por una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que no se dedique habitualmente a la compraventa permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo no menor de tres años a partir de la fecha de adquisición.</p> <p>En el caso de la liquidación de los activos extraordinarios a que se refiere el Artículo 65 de la Ley de Bancos y Financieras, no estará sujeta a lo establecido anteriormente, debiendo gravarse como renta ordinaria en el mismo ejercicio impositivo de su realización.</p> <p>12. Las utilidades o dividendos para el socio o accionista que las recibe, ya sea persona natural o jurídica, siempre y cuando la sociedad que las distribuye las haya declarado y pagado el Impuesto Sobre la Renta correspondiente, aun cuando provengan de capitalización.</p> <p>13. Las utilidades, dividendos, premios, intereses, réditos, incluyendo ganancias de capital, o cualquier otro beneficio que obtengan personas naturales, generados en inversiones o en la compra venta de acciones o demás títulos valores, siempre y cuando tales acciones o títulos valores pertenezcan a emisiones inscritas y autorizadas por la Bolsa de Valores y la Superintendencia de Valores, y la</p>
--	---

	colocación de los mismos sea realizada a través de una Bolsa de Valores legalmente autorizada.
--	--

Fuente: propia

Las exenciones en comparación con la Legislación nicaragüense, se asimilan con las exenciones contenidas en las Legislaciones de los demás países Centroamericanos, sin embargo sólo Honduras contiene la exclusión de las rentas derivadas del arrendamiento de la casa de habitación, la quinta, casa de recreo y esparcimiento propiedad del contribuyente, así como los premios otorgados por servicios relevantes a la patria que no lo contempla la Legislación.

4.5.6. Base Imponible y Deducciones

Guatemala:

La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo.

Para tal efecto, se entiende como renta bruta, la suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el período de liquidación anual; y, como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas.

El artículo 16, del Decreto 10-2012, “Ley de Actualización Tributaria y Sus Reformas, señala que las personas individuales en relación de dependencia, pueden deducir de su renta neta, lo siguiente:

a. Hasta sesenta mil Quetzales (Q.60, 000.00), de los cuales cuarenta y ocho mil Quetzales (Q.48, 000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y, doce mil Quetzales (Q.12, 000.00) que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el período de liquidación definitiva anual.

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

b. Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas.

Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal

del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta.

c. Las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.

d. Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.

Honduras:

Por renta bruta se entiende el total de los ingresos que durante el año recibe el contribuyente de cualesquiera de las fuentes que los producen, sea en forma de dinero efectivo o de otros bienes o valores de cualquier clase.

El artículo 13, del Decreto Ley No. 25, Ley de Impuesto sobre la Renta y Sus Reforma, señala:

“De la renta gravable de la persona natural se aceptarán las deducciones siguientes:

a) Una suma anual hasta por cuarenta mil Lempiras (L.40,000.00) por gastos educativos y por honorarios pagados a médicos, bacteriólogos, dentistas, hospitales, medicinas y otros profesionales residentes en el país por los servicios prestados al contribuyente o sus dependientes, sin necesidad de presentar comprobante alguno.

- b) Los gastos incurridos en el ejercicio de una profesión, arte u oficio, o en la explotación de un taller, debidamente comprobados.
- c) En el caso de agricultores y ganaderos, los gastos de producción y mantenimiento de sus fincas, los intereses sobre créditos para la producción y la depreciación de equipos, maquinaria y edificios de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- d) Las donaciones y legados en beneficio del Estado, de las Municipalidades, de las instituciones educativas o de Fomento Educativo, de beneficencia, deportivas o de fomento deportivo; legalmente reconocidas, hasta por un monto que no exceda al diez por ciento (10%) de la Renta Neta Gravable. Descuento al adulto mayor y jubilados.

Nicaragua:

El artículo 20, de la Ley No. 822, “Ley de Concertación Tributaria”, prescribe que “La base imponible del IR de las rentas del trabajo es la renta neta. La renta neta será el resultado de deducir de la renta bruta no exenta, o renta gravable, el monto de las deducciones autorizadas en el artículo siguiente. La base imponible para las dietas es su monto en bruto percibido. La base imponible del IR para las rentas del trabajo de no residentes es la renta bruta. Las rentas en especie se valorarán conforme al precio normal de mercado del bien o servicio otorgado en especie”.

De conformidad a lo indicado en el artículo 21, de la Ley No. 822, “Ley de Concertación Tributaria”, del total de rentas del trabajo no exentas, se autoriza realizar las siguientes deducciones:

1. A partir del año 2014 inclusive, se permitirá una deducción soportada con facturas o recibos, equivalente al 25% de gastos en educación, salud y contratación de servicios profesionales, hasta por un monto máximo incremental de cinco mil córdobas por año (C\$ 5,000.00) por los siguientes cuatro años, hasta alcanzar un monto de veinte mil córdobas (C\$ 20,000.00) en el año 2017;
2. Las cotizaciones o aportes de las personas naturales asalariadas en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social; y
3. Los aportes o contribuciones de las personas naturales asalariadas a fondos de ahorro y/o pensiones distintos de la seguridad social, siempre que dichos fondos cuenten con el aval de la autoridad competente.

Costa Rica:

El Decreto N° 39222-H, “*Actualización de tramos de renta para el impuesto al salario período fiscal 2016*”, establece en su artículo 2, “Una vez calculado el impuesto, los contribuyentes tendrán derecho a deducir de él, a título de crédito, los siguientes rubros:

- i) Por cada hijo, la suma de ¢1,480.00 mensuales, siempre que:

-Sea menor de edad.

-Esté imposibilitado para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.

-Esté realizando estudios superiores, siempre que no sea mayor de veinticinco años.

En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, cada hijo sólo podrá ser deducido por uno de ellos.

ii) Por el cónyuge, la suma de ¢ 2,210.00 mensuales, siempre que no exista separación legal. Si los cónyuges estuvieren separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo esté la manutención del otro, según disposición legal.

En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito sólo podrá ser deducido, en su totalidad, por uno de ellos.

Para tener derecho a los créditos del impuesto establecido en este artículo, los contribuyentes tendrán que demostrar a su patrono o empleador o al Estado, la existencia de cuales quiera de las circunstancias señaladas como requisito para incluir a sus hijos o lo relativo al estado civil, según se disponga en el Reglamento de esta ley.

Los contribuyentes que hagan uso de los créditos de impuesto establecidos en este artículo, no tendrán derecho a los créditos a que se refiere el artículo 15, inciso c).

Los créditos de impuesto referidos en los incisos i) y ii) de este artículo, deberán ser reajustados por el Poder Ejecutivo en cada período fiscal, con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. Para facilitar la administración del impuesto, los datos obtenidos serán redondeados a la decena más próxima.

Salvador:

Las deducciones de las personas naturales corresponden según el detalle siguiente:
Las personas naturales cuyos ingresos provengan exclusivamente de salarios y sean iguales o menores a US\$9,100.00, tendrán derecho a la deducción fija de US\$1,600.00 más las cotizaciones de seguridad social (ISSS, IPSFA, Bienestar Magisterial) conforme al numeral 7 del Art. 29 Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Las personas naturales asalariadas, con rentas mayores de US\$9,100.00, tendrán derecho a las deducciones establecidas en los artículos 32 y 33 LISR, las cuales estarán sujetas a comprobación. Las deducciones correspondientes a Gastos Médicos y Escolaridad deben estar documentados y no deberán exceder del máximo deducible (\$800.00), por cada rubro; asimismo son deducibles la cuota de salud del ISSS, Bienestar Magisterial, IPSFA, cuota voluntaria de AFP hasta límite legal según artículo 22 inciso 2° de Ley SAP, las donaciones hasta el límite legal, Art. 32 numeral 4, LISR y la Cuota Patronal pagada al ISSS para su trabajador doméstico, Art. 32 numeral 6, LISR.

La base imponible que rige en la Legislación tributaria nicaragüense, es similar con el resto de los países Centroamericanos, en el caso de las deducciones, la legislación tributaria no concede mayores beneficios a deducirse en la declaración del impuesto sobre la renta del trabajo, como en los demás países Centroamericano que le reconocen al trabajador dos cifras diferenciadas para deducirse los gastos personales y los créditos fiscales producto de adquisición de carácter personal, así como también los gastos del cónyuge siempre que no exista separación legal, cuyas cifras son modificadas con base a las variaciones de los índices de precios al consumidor en cada período fiscal.

4.5.7. Período Fiscal y Tarifa del Impuesto

Guatemala:

El período de liquidación del impuesto es anual, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año.

Los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible, y se aplican de acuerdo con la siguiente escala:

Cuadro No. 4

Rango de renta imponible	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q. 0.01 a Q 300,000.00	Q. 0.00	5% sobre la renta imponible
Q. 300,000.01 en adelante	Q. 15,000.00	7% sobre el excedente de Q 300,000.00.

Fuente: Artículo 44, del Decreto No. 10-2012, Ley de Actualización Tributaria de Guatemala, de fecha 16 de febrero de 2012.

El impuesto a pagar se determina, para el primer rango, aplicando el tipo impositivo de cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible. Para el segundo rango, se determina sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) al excedente de renta imponible, según la escala anterior.

Honduras:

El período anual para el cómputo del impuesto sobre la renta gravable, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre.

El impuesto que establece esta Ley, se cobrará a las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, de acuerdo a las disposiciones siguientes:

b. Las personas naturales domiciliadas en Honduras, pagarán para el Ejercicio Fiscal del 2009 y períodos sucesivos de conformidad a las escalas de tarifas progresivas siguientes:

Cuadro No. 5

De	L.- 0.01	a	L. 110,000.00	Exentos
	110,000.01	a	200,000.00	15%
	200,000.01	a	500,000.00	20%
	500,000.01	en	adelante	25%

Fuente: Artículo 22, del Decreto Ley No. 25 y sus Reformas, “*Ley del Impuestos sobre la Renta*”, publicado en La Gaceta No. 18, 161, del 27 de diciembre de 1963.

Nicaragua:

El período fiscal estará comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Los contribuyentes residentes determinarán el monto de su IR a pagar por las rentas del trabajo con base en la renta neta, conforme la tarifa progresiva siguiente:

Cuadro No. 6

Estratos de Renta Neta Anual		Impuesto base	Porcentaje aplicable	Sobre exceso de
De C\$	Hasta C\$	C\$	%	C\$
0.01	100,000.00	0	0.00%	0
100,000.01	200,000.00	0	15.00%	100,000.00
200,000.01	350,000.00	15,000.00	20.00%	200,000.00
350,000.01	500,000.00	45,000.00	25.00%	350,000.00
500,000.01	a más	82,500.00	30.00%	500,000.00

Fuente: Artículo 23, de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria.

Esta tarifa sería reducida de manera gradual por cada año, pero dicha disposición fue derogada por la Ley No. 891, Ley de Reformas a la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, aprobada el 10 de diciembre de 2014 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 240, del 18 de diciembre de 2014.

Costa Rica:

El período fiscal ordinario del impuesto inicia el 1° de octubre de un año y concluye el 30 de septiembre del año siguiente (12 meses).

Que de acuerdo a lo indicado en Decreto Ejecutivo N° 39222-H, “*Actualización de Tramos de Renta para el Impuesto al Salario, Periodo Fiscal 2016*” emitido por la Presidencia de la República de Costa Rica, en fecha 14 de septiembre del año 2015, se modifican los tramos de rentas establecidas en los apartes a), b) y c) del artículo 33, de la Ley No. 7092, “*Ley del impuesto sobre la Renta*” de fecha 21 de abril de 1988 y sus reformas, publicada en La Gaceta número 96 del 19 de mayo de 1988, mediante un ajuste del menos cero coma setenta y cuatro por ciento (-0,74%), según se detalla a continuación:

- a) Las rentas de hasta ₡787.000,00 mensuales no estarán sujetas al impuesto.
- b) Sobre el exceso de ₡787.000,00 mensuales y hasta ₡1.181.000,00 mensuales, se pagará el diez por ciento (10%).
- c) Sobre el exceso de ₡1.181.000,00 mensuales se pagará el quince por ciento (15%).

Salvador:

Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre.

Las personas naturales domiciliadas en el país, que perciban rentas provenientes de salarios, sueldos y otras remuneraciones de similar naturaleza en relación de subordinación

o dependencia, ya sea en especie o en efectivo, serán afectas a una retención, de acuerdo a las siguientes tablas:

a) Remuneraciones gravadas pagaderas mensualmente:

Cuadro No. 7

	Desde	Hasta	% a aplicar	Sobre el exceso de:	Más cuota fija de:
I Tramo	\$ 0.01	\$ 472.00		Exento	
II Tramo	\$ 472.01	\$ 895.24	10%	\$ 472.00	\$ 17.67
III Tramo	\$ 895.25	\$ 2,038.10	20%	\$ 895.24	\$ 60.00
IV Tramo	\$ 2,038.11	En adelante	30%	\$ 2,038.10	\$ 288.57

Fuente: Artículo 1, Decreto No. 95, Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta, de fecha 18 de diciembre de 2015.

b) Remuneraciones gravadas pagaderas quincenalmente:

Cuadro No. 8

	Desde	Hasta	% a aplicar	Sobre el exceso de:	Más cuota fija de:
I Tramo	\$ 0.01	\$ 236.00		Exento	
II Tramo	\$ 236.01	\$ 447.62	10%	\$ 236.00	\$ 8.83
III Tramo	\$ 447.63	\$ 1,019.05	20%	\$ 447.62	\$ 30.00
IV Tramo	\$ 1,019.06	En adelante	30%	\$ 1,019.05	\$ 144.28

Fuente: Artículo 1, Decreto No. 95, Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta, de fecha 18 de diciembre de 2015.

c) Remuneraciones gravadas pagaderas semanalmente:

Cuadro No. 9

	Desde	Hasta	% a aplicar	Sobre el exceso de:	Más cuota fija de:
I Tramo	\$ 0.01	\$ 118.00		Sin retención	
II Tramo	\$ 118.01	\$ 223.81	10%	\$ 118.00	\$ 4.42
III Tramo	\$ 223.82	\$ 509.52	20%	\$ 223.81	\$ 15.00
V Tramo	\$ 509.53	En adelante	30%	\$ 509.52	\$ 72.14

Fuente: Artículo 1, Decreto No. 95, Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta, de fecha 18 de diciembre de 2015.

Recalculo de retención: Para determinar la retención de los meses de junio y diciembre, el agente de retención deberá de realizar un recalculo considerando todas las remuneraciones gravadas acumuladas a dichos meses, hayan sido objeto de retención o no.

El período fiscal del resto de los países Centroamericanos es similar al de Nicaragua, a excepción de Costa Rica, que inicia el 1° de octubre y finaliza el 30 de septiembre del siguiente año. Las tarifas del impuesto las alícuotas porcentuales establecidas en cada Legislación tributaria del resto de los países Centroamericanos varían en comparación con la Legislación Tributaria nicaragüense, debido a que toman en cuenta el deslizamiento de la moneda y el valor de la canasta básica para determinar la alícuota a aplicar en cada ejercicio fiscal, siendo la alícuota más baja la de Guatemala. Sin embargo

en el Salvador, poseen tres tarifas de impuesto para calcular la retención a pagar de los trabajadores las que se realizan de forma mensual, semanal y quincenal así como también dos tarifas de impuesto para determinar los recalcu lo que se realizan semestralmente, que en el sistema tributario nicaragüense únicamente cuenta con una tarifa para calcular el impuesto a pagar por las rentas de los trabajadores.

V. CASOS PRÁCTICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE TRABAJO

A continuación se desarrollan algunos casos con base a lo indicado en el artículo 19, del “Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria”, con el fin de ejemplificar los diversos supuestos de aplicación del Impuesto sobre la Renta de Trabajo.

5.1.Cálculo del IR de Trabajo Aplicado al Salario

El señor Juan Pérez devenga un salario mensual C\$ 20,000.00, el encargado de nómina tiene que aplicar el correspondiente impuesto sobre la renta para poder realizar en tiempo y forma.

Para realizar el cálculo de este caso se retoma lo indicada en la tabla progresiva establecida en el artículo 23, de la Ley No. 822, “Ley de Concertación Tributaria”.

Cuadro No. 12

Estratos de Renta Neta		Impuesto	Porcentaje	Sobre	
No.	De C\$	Hasta C\$	Base	Aplicable	Exceso de
No.	De C\$	Hasta C\$	C\$	%	C\$
1	0.01	100,000.00	0.00	0.0%	0.00
2	100,000.01	200,000.00	0.00	15.0%	100,000.00

**“APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL TRABAJO ESTABLECIDO EN LA LEY N° 822,
LEY DE CONCERTACIÓN TRIBUTARIA”**

3	200,000.01	350,000.00	15,000.00	20.0%	200,000.00
4	350,000.01	500,000.00	45,000.00	25.0%	350,000.00
5	500,000.01	A mas	82,500.00	30.0%	500,000.00

Fuente: Artículo 23, de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria.

Cálculo:

Cuadro No. 13

Salario mensual	C\$ 20.000.00
INSS (6.25%) ¹	1,250.00
Salario mensual neto	18,750.00
Expectativa anual (salario mensual x 12)	225,000.00
Sobre exceso de:	200,000.00
Renta sujeta	25,000.00
Alícuota según rango	20%
Impuesto	5,000.00
Mas impuesto base	15.000.00
IR anual	20,000.00
Retención del mes (IR anual/12)	1,666.67

Fuente: propia

Una vez que se ha obtenido el monto que equivale el impuesto sobre la renta de trabajo se puede concluir que el monto a pagar al señor Juan Pérez será de:

¹ Numeral 2 del artículo 1, del Decreto No. 39-2013 publicado en La Gaceta, Diario Oficial No. 242, del 20 de diciembre de 2013, que modificó el artículo 11, del Decreto No. 975, “Reglamento General de la Ley de Seguridad Social”.

Cuadro No. 14

Salario mensual	C\$ 20.000,00
INSS (6.25%)	1,250.00
IR Trabajo	1,666.67
Neto a recibir por el trabajador	C\$ 17,083.33

Fuente: Propia

Conclusión: Como salario fijo este trabajador devengando un salario de C\$ 20,000.00 mensuales, será objeto de retención mensual (IR) situándolo en el reglón 3 de la tabla progresiva y se le deberá retener la cantidad de C\$ 1,666.67.

5.2. Retenciones de Rentas de Trabajo por Pagos Ocasionales

Retomando el ejemplo anterior con un salario de C\$ 20,000.00, Juan Pérez solicita a su empleador que se le paguen sus vacaciones acumuladas en un año, es decir, un mes de salario, a lo que accede el empleador, de lo cual se genera el siguiente cálculo:

Paso No. 1, se parte de la expectativa anual, es decir, del salario se deducen las retenciones del INSS (6.25% correspondiente al trabajador), una vez deducido, el resultado se multiplica por 12 meses que comprende un año.

Cálculo:

Cuadro No. 15

a	Expectativa anual (salario mensual x 12)	C\$ 225,000.00
b	Pago de Vacaciones, que corresponden a:	18,750.00
c	Nueva expectativa anual (a+b)	C\$ 243,750.00
d	Sobre exceso de:	200,000,00
e	Renta sujeta (c-d)	43,750.00
f	Alícuota según rango	20%
g	Impuesto (e x 20%)	8,750,00
h	Impuesto base	15,000.00
i	Nuevo IR anual (g+h)	23,750.00
j	Meno IR anual anterior	20,000.00
k	Retención pago de vacaciones (i-j)	3,750.00
l	Más la retención del mes en que se pagan las vac	1,666.67
m	Total de retención (k+l)	5,416.67

Fuente: Propia

Conclusión: De conformidad al párrafo primero del artículo 18, de la Ley No. 822, “*Ley de Concertación Tributaria*”, un contribuyente debe enterar Impuesto sobre la Renta del Trabajo ya sea por ingresos permanentes u ocasionales, por ende el señor Juan Pérez por haber recibido el pago de vacaciones acumulados en el año deberá pagar en concepto de renta de trabajo ocasional la cantidad de C\$ 3,750.00.

5.3.Retención por Incremento de Salario

Juan Pérez solicita un aumento de salario de C\$ 20,000.00 a C\$ 30,000.00, el cual es aceptado por su empleador e iniciará a regir a partir del mes de julio de 2015.

Transcurren los meses y corresponde realizar el nuevo cálculo para la debida retención.

Paso No. 1. Se calcula el Impuesto sobre la Renta del Trabajo correspondiente para los primeros 6 meses del año, antes de haber recibido el incremento, es decir, de enero a junio.

Cuadro No. 16

Meses	Salario con deducción del INSS laboral	Retención
Enero	C\$ 18.750.00	C\$ 1666.67
Febrero	C\$ 18.750.00	C\$ 1666.67
Marzo	C\$ 18.750.00	C\$ 1666.67
Abril	C\$ 18.750.00	C\$ 1666.67
Mayo	C\$ 18.750.00	C\$ 1666.67
Junio	C\$ 18.750.00	C\$ 1666.67
Sub-total	C\$ 112,500.00	C\$ 10,000.02
Julio	C\$ 28,125.00	

Fuente: Propia

Paso No. 2. Se procede con el cálculo de la nueva expectativa anual de los meses posteriores al aumento, es decir, de julio a diciembre, en estos se retomará el nuevo salario percibido, una vez obtenido se suman ambas expectativas anuales para ubicarla en la tabla progresiva, en dependencia del renglón que se ubique, se aplica la alícuota correspondiente.

Cuadro No. 17

Nueva Retención por el aumento de salario		
a	Salario Acumulado (enero-junio)	C\$ 112,500.00
b	Proyección nuevo salario (6 meses restantes)	168,750.00
c	Nueva expectativa anual (a+b)	C\$ 281,250.00
d	Sobre exceso de:	200,000,00
e	Renta sujeta (c-d)	81,250.00
f	Alícuota según rango	20%
g	Impuesto (e x 20%)	16,250,00
h	Impuesto Base	15,000.00
i	Nuevo IR anual (g+h)	31,250.00
j	Menos la retención acumulada	10,000.02
k	Diferencia por retener (i-j)	21,249.98
l	Nueva retención mensual (k/6)	3,541.66

Fuente: Propia

Paso No. 3. El monto retenido de enero a junio y el monto que debe retenerse de julio a diciembre se suman, para obtener el nuevo monto de IR anual que se le retuvo a ese empleado en el año.

Cuadro No. 18

Meses	Salario con deducción del INSS laboral	Retención
Enero-junio	C\$ 112.500.00	C\$ 10,000.02
Julio-dic	C\$ 168.750.00	C\$ 21,249.98
Total	C\$ 281,250.00	C\$ 31,250.00
IR ANUAL		C\$ 31,250.00

Fuente: Propia

Conclusión: En consideración al cálculo efectuado se puede determinar que por haber recibido el señor Juan Pérez un incremento salarial de C\$ 10,000.00, a partir del mes de julio este deberá enterar un Impuesto sobre la Renta del Trabajo mensual que se incrementa en un 47%.

5.4.Cálculo de Renta de Trabajo de un Vendedor

Paso No. 1. En el presente caso se refleja que el trabajador obtiene de manera adicional a su salario un pago por comisión e incentivos, dado a que estos se encuentran gravados por lo señalado en el artículo 11, de la Ley No. 822, LCT, se suman todas las

cantidades como renta bruta, siendo esta el total devengado, para aplicar las deducciones de ley y ubicar los ingresos anuales en la tabla progresiva.

Cuadro No. 19

Cálculo de Retención		
a	Salario mensual	C\$ 6,500.00
b	Comisiones ganadas en el mes	C\$ 22,500.00
c	Incentivos	C\$ 5,000.00
d	Total Devengado	34,000.00
e	INSS (6.25%)	2,125.00
f	Base Imponible	31,875.00
g	Salario Anual	382,500.00
h	Sobre Exceso de:	350,000.00
i	Salario – sobre exceso	32,500.00
j	Alícuota según rango	25%
k	Impuesto (i x 25%)	8,125.00
l	Impuesto Base	45,000.00
m	IR anual (k+l)	53,125.00
n	Retención mensual (m/12)	4,427.08

Fuente: Propia

Conclusión: Debido a que los ingresos recibidos por un vendedor, mes a mes varían por las comisiones e incentivos por ventas que recibe, se deberá realizar el cálculo de

expectativa anual de manera mensual, de acuerdo al supuesto que se presenta anteriormente este contribuyente solo gana de básico la cantidad de C\$ 6,500.00 pero con sus comisiones e incentivos sobrepasa la base mínima requerida para la imposición del impuesto, por tal razón en ese mes pagará un Impuesto sobre la Renta del Trabajo equivalente a C\$ 4,427.08.

5.5. Contrato laboral con un Extranjero

El señor Mauricio Tamariz es un peruano que ha sido contratado para realizar una auditoría de sistemas en la empresa La Pinolera, S. A., la empresa acuerda pagarle la cantidad de C\$ 30,000 mensuales, por tres meses que dura el trabajo. Por tanto, se necesita calcular el pago que se realizará al señor Tamariz en el primer mes de labores.

Se aplicará el porcentaje definido en el Ley No. 891, Ley de Reforma de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, dado a que el trabajo no es considerado residente por no laborar en el país más de 180 días, por tal razón el porcentaje a aplicar será de 15% como retención definitiva.

Cuadro No. 20

Primer Mes	C\$ 30.000.00
Alícuota	15 %
Impuesto	C\$ 4,500.00
Total a Recibir	C\$ 25,500.00

Luis Gadea, de nacionalidad guatemalteca, recién llegado a Nicaragua suscribe contrato laboral por plazo determinado de 250 días, para desempeñarse como asistente financiero en la Empresa Solentiname, S.A.

Durante los primeros 180 días de labores, estará sujeto a la retención definitiva del 15%, por no ser residente, sin embargo, cuando devengue los 70 días que hacen falta para finalizar el contrato laboral, habrá permanecido más de 180 días en Nicaragua, cambiando su situación tributaria, debido que la retención a efectuar a el Sr. Gadea, será mediante la tarifa progresiva ya que la ley lo considera un residente nicaragüense cuando haya transcurrido más de 180 días de permanencia en el territorio nacional.

La aplicación de criterio de residente de los demás 70 días que permanece laborando el señor Luis Gadea, se verifican en el numeral 1 del artículo 7, de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, este establece de manera clara que será residente la persona natural que incurra en cualquiera de las causales indicadas en los numerales 1 y 2, es decir, el término **cualquiera** obliga a comprender fácilmente que será residente el que permanezca más de 180 días de forma continua o discontinua en el territorio nicaragüense durante el año calendario, pero también lo será, si su interés económico o vínculo económico también se sitúe en territorio nicaragüense. Esta definición, incide directamente en la falta de definición para la condición de no residente, por cuanto, el extranjero que dentro de un plazo igual o menor a los 180 días calendario obtiene un ingreso dentro del territorio nicaragüense en razón de una relación laboral, también podrá ser considerado residente por tener situado su interés económico en el territorio nacional.

Se considera que existe un error en el texto de la parte introductoria del artículo en mención, ya que para efecto de definir la condición del residente se debió vincular esta condición directamente con el numeral 1 del precitado artículo y no hacer depender la condición de residente a lo dispuesto en el numeral 2, ya que el hecho de que el interés económico esté situado en territorio nicaragüense es común denominador para ambas condiciones residente y no residente y lo que debe diferenciar ambas condiciones es el tiempo de permanencia en territorio nicaragüense. (Carcache, Brevario Tributario Sobre Rentas del Trabajo, 2014)

5.6. Vínculos Económicos de las Rentas de Trabajo de Fuente Nicaragüense

A continuación se presenta un ejemplo de vínculo económico acogido en el numeral 1 del arto. 12 LCT; El ser Administrador de una sucursal en Nicaragua de una Compañía extranjera. El salario que devenga por ser representante de esa transnacional proviene de una actividad realizada en Nicaragua, por lo tanto es en el territorio nicaragüense donde va a tener que pagar el impuesto sobre la renta, aunque el cheque o deposito se gire por la casa matriz situada en el exterior. Es decir el Administrador se encuentra obligado a declarar el IR aun si la casa matriz le ordene realizar un trabajo temporal fuera de Nicaragua. Si el salario que recibe el Administrador por ese servicio la casa matriz lo carga a la subsidiaria en Nicaragua se asume como vínculo económico, porque a pesar que el trabajo lo hizo fuera del territorio nicaragüense, tuvo efecto local al cargarle el gasto a la compañía radicada localmente.

Para comprender mejor lo antes dicho, se presenta un ejemplo de renta del trabajo de una persona no residente:

Rayo Sistem, S.A., suscribe contrato laboral por plazo determinado de cinco meses con la Ing. Blanca Roa, ciudadana salvadoreña recién llegada al país, especialista en informática, para ejercer labores orientadas a la implementación de métodos, procesos y técnicas con el fin de almacenar, procesar y transmitir información y datos en formato digital a sus sistemas operativos. El salario que devengue la Ing. Roa, estará afecto con la renta del trabajo en razón de una retención definitiva del 15%, de acuerdo a lo establecido en el artículo 24, de la Ley No. 891, Ley de Reforma de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria. El tiempo para cumplir con sus obligaciones derivadas del contrato laboral es de tres meses, lo que es determinante para aplicar una retención definitiva, por no superar los 180 días calendarios establecidos en el artículo. 7 numeral 1 LCT.

En el supuesto que la Ing. Roa, recién llegada del país no hubiera firmado contrato laboral con la empresa Rayo Sistem, S.A., sino contrato de servicios profesionales a cambio de una contraprestación determinada y sujeto al mismo plazo de cinco meses, sus honorarios, ahora quedará afectado con la renta de actividades económicas en razón de una retención definitiva del 15%, por no tener la condición de residente, de acuerdo con lo establecido en el numeral 3 del arto. 53 LCT. Se puede observar claramente que la naturaleza del contrato y su condición de no residente, determinan esta última retención.

VI. CONCLUSIONES

1. El impuesto sobre la Renta de Trabajo es aplicado o percibido a toda retribución o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia con un empleador, por personas naturales, residentes o no residentes, cuya base legal se encuentra estipulada en el artículo 11 y Capítulo II, de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria y el Capítulo II, de su Reglamento.
2. Que un trabajador que devenga un salario de C\$ 100,000 anuales se encuentra exento del Impuesto sobre la Renta del Trabajo, siendo esto equivalente a un ingreso de C\$ 8,333.33 mensual. Comparando este monto con el costo de la canasta básica que a diciembre de 2015 se encuentra valorada en un C\$ 12,364.45, se verifica que con C\$ 8,333.33, no se logra cubrir las necesidades y alimentos básicos de un nicaragüense, por ende, se concluye que el techo para estar exento del pago del IR aún es muy bajo, inobservando así la lógica de un sistema tributario que debe tomar en cuenta la distribución de la riqueza y de las rentas, como lo establece la Constitución Política de Nicaragua en su artículo 114.
3. Que existen diversos supuestos de cálculos del Impuesto Sobre la Renta del Trabajo, los cuales están detallados en el artículo 19, del Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria. Sin embargo, es importante destacar que los supuestos de

cálculo del Impuesto sobre la Renta de Trabajo varían en dependencia de los ingresos obtenidos por un contribuyente en un periodo fiscal completo o incompleto o por la variación de sus ingresos.

4. Comparando la regulación del Impuesto sobre la Renta del Trabajo en Nicaragua en relación a los demás países Centroamericanos se determinó que, Guatemala impone este impuesto desde que un contribuyente percibe la cantidad de 0.01 Quetzales que equivalen a US\$ 0.0013, mientras que Costa Rica aplica este impuesto solo a aquellos contribuyentes que perciben la cantidad de 787,000.01 Colones mensuales, es decir US\$ 17, 782.97 al año, nuestro país se encuentra en una posición intermedia con una renta neta gravable de US\$ 3,514.40 al año. Asimismo se pudo comprobar que alícuota más representativa se encuentra en nuestro país junto con Honduras, siendo está del 15% en comparación con Costa Rica y el Salvador que es del 10% y Guatemala es del 5%. Por otro lado, sólo Nicaragua y Honduras aplica el Impuesto sobre la Renta del Trabajo a los no residentes.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- Asociados, R. V. (2013). *Presentación de la Ley de Concertación Tributaria*. Managua.
- Balladares Saballos, R. (2011). La Reforma Tributaria 2009 en Nicaragua: Una Visión Jurídica. *Revista de Derecho, UCA*, 123.
- Boza Paiz, F. J. (2009). *Derecho Financiero Nicaragüense*. Managua: UCA Publicaciones.
- Calvo Ortega, R. (2007). *Curso Derecho Financiero Tomo I Derecho Tributario*. España: S.L. Civitas Ediciones.
- Carcache, M. A. (2014). *Brevario Tributario IR Actividades Económicas*. Managua: Librería Tributaria.
- Carcache, M. A. (2014). *Brevario Tributario Sobre Rentas del Trabajo* (Sexta ed.). Managua: Librería Tributaria.
- Carcache, M. A. (2015). *Brevario Tributario Sobre Retenciones* (Segunda ed.). Managua: Librería Tributaria.
- Carrión, M. (2003). *Manual Elemental de Derecho Financiero y Tributario*. (Primera ed.). Managua: Bitecsa.
- Deloitte. (enero de 2015). *www2.deloitte.com*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/hn/Documents/tax/doingbusiness/hn-Haciendo-Negocios-en-Honduras-2015.pdf>
- Estadísticas, C. d. (22 de diciembre de 2015). *Costo de la Canasta Básica 2015*. Recuperado el 12 de enero de 2016, de www.inide.gob.ni: www.inide.gob.ni/canastabásica2015
- García Vizcaino, C. (1996). *Derecho Tributario, Tomo I*. Buenos Aires: DePalma.
- González García, E. &. (2000). *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria.
- González García, E. (1996). *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi.
- González García, E. y. (2008). *Manual de Derecho Tributario*. Porrúa: México.

- Gutiérrez Hurtado, M. (2000). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Managua: Fondo Editorial Cira.
- Hurtado, P. E. (16 de marzo de 2014). *Derecho Tributario*. Recuperado el 22 de noviembre de 2015, de Universidad de Managua: www.pabloemiliohurtado.udem.edu.ni/wp-content/.../Derecho-Tributario
- Ingresos, D. G. (15 de agosto de 2008). *Impuesto sobre la Renta*. Recuperado el 29 de noviembre de 2015, de Aprendamos a Tributar: <http://www.dgi.gob.ni/interna.php?sec=55>
- Jarach, D. (1943). *El Hecho Imponible* (Tercera ed.). Buenos Aires: Aberredo-Perrot.
- Ortega, D. (15 de octubre de 2009). *Iniciativa de Ley de Concertación Tributaria*. Recuperado el 15 de diciembre de 2015, de Presidencia de la República: <http://legislacion.asamblea.gob.ni/Diariodebate.nsf/76ed72912dd57e570625698c00773f5d/29db3f80f66e1f5706257b5900630b21?OpenDocument>
- Point Mestres, M. (1989). *Análisis y Aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (Quinta ed.). Matriz: Civitas Ediciones.
- Pont, M. &. (2004). *La Nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Escola Universitària d'Estudis Empresarials.
- Queralt, J. M. (2008). *Derecho Tributario* (13° ed.). España: Aranzadi, S. A.
- Rodríguez, L. (1982). *Derecho Fiscal* (Segunda ed.). México: Oxford.
- Saccone, M. A. (2002). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley, S. A.
- Sainz de Bujanda, F. (1966). *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos Plaza de la Marina Española.
- Vicente Arche, F. (1957). Configuración Jurídica de la Obligación Tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 25.
- Vidal Marín, T. (2003). *Un Estudio Constitucional Sobre el Deber de Contribuir y los Principios que lo Informan: El Artículo 31.1 CE*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Villegas, H. B. (1999). *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario* (Séptima ed.). Buenos Aires: DePalma.
- Zavala Ortiz, J. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Cono Sur, LTDA.

Zorrilla Salgado, J. P. (23 de junio de 2014). *Historia del Impuesto Sobre la Renta*. Recuperado el 22 de enero de 2016, de El Analista Económico-Financiero: <http://elanalistaeconomicofinanciero.blogspot.com/2014/06/historia-del-impuesto-sobre-la-renta.html>.

Marco Legal

Constitución Política de la República de Nicaragua con sus reformas incorporadas (2014)

Publicada en la Gaceta, Diario Oficial N° 32, de fecha 18 de febrero del año 2014.

Ley N° 562, Código Tributario de la República de Nicaragua (2005) Publicada en la

Gaceta, Diario Oficial N° 227, de fecha 23 de Noviembre del año 2005 y sus

Reformas incorporadas en la Ley 598 Publicada en La Gaceta, Diario Oficial No.

177, de fecha 11 de Septiembre del año 2006.

Ley N° 822, Ley de Concertación Tributaria (2012) Publicada en la Gaceta, Diario Oficial

N° 241, de 17 de Diciembre de 2012.

Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, aprobada el 15 de enero de

2013 y publicado en La Gaceta, Diario Oficial No. 12 del 22 de enero de 2013.

Ley No. 891, Ley de Reforma de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria, aprobada

el día 10 de diciembre de 2014 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 240 del

18 de diciembre de 2014.

Ley N° 185, Código del Trabajo (1996) publicada en la Gaceta, Diario Oficial N° 205, de

fecha 30 de octubre del año 1996 y sus reformas.

Decreto No. 55, Ley de Impuestos sobre la Renta, aprobada el día 27 de noviembre de 1952

por La Cámara de Diputados y La Cámara del Senado de la República de Nicaragua

y publicada en La Gaceta, Diario Oficial número 300 del 31 de diciembre de 1952.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, No. 7, aprobado el día 10 de marzo de 1953 y publicado en La Gaceta, Diario Oficial No. 59 del 12 de Marzo de 1953.

Ley No. 662, Ley de Impuesto sobre la Renta, aprobada por el día 05 de noviembre de 1974 por la Asamblea Nacional Constituyente de la República de Nicaragua y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 270, del 26 de noviembre de 1974.

Ley No. 257, Ley de Justicia tributaria y Comercial, aprobada por la Asamblea Nacional de Nicaragua, el día 15 de mayo de 1997 y publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 106, del 06 de junio de 1997.

Decreto No. 713, Legislación Tributaria Común, aprobada el 30 de junio de 1962 por La Cámara de Diputados y La Cámara del Senado de la República de Nicaragua.

Decreto N° 10-2012, Ley de Actualización Tributaria libro I Impuesto sobre la Renta en la República de Guatemala, en vigor a partir del 1 de enero de 2013.

Decreto Ley N° 25 y sus Reformas, Ley del Impuestos sobre la Renta en la República de Honduras, publicado en la Gaceta N° 18, 161 del 27 de diciembre de 1963, Actualizada a Febrero de 2012.

Decreto Ejecutivo N° 39222-H, “*Actualización de Tramos de Renta para el Impuesto al Salario, Periodo Fiscal 2016*” emitido por la Presidencia de la República de Costa Rica, en fecha 14 de septiembre del año 2015.

Decreto No. 95, “Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta”, de fecha 18 de diciembre de 2015.

VIII. ANEXOS

ANEXO I: Cálculos para determinar el Impuesto de Renta de Trabajo, de un colaborador con salario variable.

Meses	Salario mensual	Seguro Social (6.25%)	Salario mensual neto	Sueldo acumulado	meses transcurridos	Salario promedio mensual	meses del año	expectativa anual	impuesto anual	retención acumulada	saldo por retener	meses por retener	retención del mes
Enero	15000	937.5	14062.50	14062.50	1	14062.50	12	168750.00	10,312.50			12	859.38
Febrero	18000	1125	16875.00	30937.50	2	15468.75	12	185625.00	12,843.75	859.38	11,984.38	11	1,089.49
Marzo	17000	1062.5	15937.50	46875.00	3	15625.00	12	187500.00	13,125.00	1,948.86	11,176.14	10	1,117.61
Abril	16000	1000	15000.00	61875.00	4	15468.75	12	185625.00	12,843.75	3,066.48	9,777.27	9	1,086.36
Mayo	14000	875	13125.00	75000.00	5	15000.00	12	180000.00	12,000.00	4,152.84	7,847.16	8	980.89
Junio	20000	1250	18750.00	93750.00	6	15625.00	12	187500.00	13,125.00	5,133.74	7,991.26	7	1,141.61
Julio	22000	1375	20625.00	114375.00	7	16339.29	12	196071.43	14,410.71	6,275.34	8,135.37	6	1,355.89
Agosto	15000	937.5	14062.50	128437.50	8	16054.69	12	192656.25	13,898.44	7,631.24	6,267.20	5	1,253.44
Septiembre	19000	1187.5	17812.50	146250.00	9	16250.00	12	195000.00	14,250.00	8,884.68	5,365.32	4	1,341.33
Octubre	21000	1312.5	19687.50	165937.50	10	16593.75	12	199125.00	14,868.75	10,226.01	4,642.74	3	1,547.58
Noviembre	16000	1000	15000.00	180937.50	11	16448.86	12	197386.36	14,607.95	11,773.59	2,834.36	2	1,417.18
Diciembre	25000	1562.5	23437.50	204375.00	12	17031.25	12	204375.00	15,875.00	13,190.77	2,684.23	1	2,684.23
Total	218000	13625											15,875.00