

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 1-2019

“LA CORRECTA COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO RETENIDO POR LOS CONTRIBUYENTES INSCRITOS COMO EXPORTADORES”

I. ANTECEDENTES:

Como parte de las disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, contenidas en el Decreto número 20-2006 del Congreso de la República, conocido comúnmente como Ley Antievasión I, se creó la obligación de retener una porción del Impuesto al Valor Agregado generado en las compras de bienes y adquisición de servicios por parte de algunos contribuyentes inscritos como exportadores, realizando las retenciones en los porcentajes que establece la ley.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Una de las dudas que son recurrentes en cuanto a los agentes de retención inscritos como exportadores, con base al Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, es sobre la compensación que realizan del Impuesto al Valor Agregado, en virtud que los exportadores se compensan la totalidad del impuesto retenido, no haciendo la separación de las compras que se utilizarán para los productos que serán exportados y los destinados a la venta local, regulando la ley una forma distinta.

Por esa razón, se elaboró el siguiente criterio, derivado de las facultades que le otorga la legislación vigente a la Superintendencia de Administración Tributaria

III. BASE LEGAL:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

“Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.



Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

DECRETO NÚMERO 2-89 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL.

“Artículo 10. Interpretación de la ley. Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. (...)

DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, CODIGO TRIBUTARIO.

“Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”

“Artículo 28. Agente de retención o de percepción. (...)

Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes. (...)”

“Artículo 58. Intereses resarcitorios a favor del fisco. El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.”

“Artículo 59. Cómputo de los intereses resarcitorios. Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo.”

“Artículo 91. Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del impuesto al valor agregado. Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.



Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).

Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 de este Código."

DECRETO NÚMERO 20-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

"Artículo 1. Retenciones a cargo de exportadores. Las personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q. 100,000.00) como mínimo, serán considerados agentes de retención, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria le dará aviso de su activación, a efecto que procedan a retener:

En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación de servicios o de bienes, exceptuando a las personas comprendidas en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, al momento de comprar o adquirir productos agrícolas o pecuarios, en la forma en que serán exportados, así como el café en cualquier forma, excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar, banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios, pagarán al vendedor o al prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En la adquisición de productos distintos a los referidos en el párrafo anterior, así como por servicios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación exceptuando a los comprendidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, al momento de adquirir los mismos, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el quince por ciento (15%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

Las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas clasificadas para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, que se dediquen a la exportación de bienes o de servicios al momento de comprar o adquirir bienes, productos o servicios pagarán al vendedor o prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención pre numerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

En todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución. De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria,



deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al periodo impositivo en que realizó la retención. (...)"

"Artículo 7. Obligaciones de los agentes de retención establecidos en esta ley. Los agentes de retención tienen las obligaciones siguientes:

1. Efectuar las retenciones establecidas en la ley, cuando deban actuar como agentes de retención.
2. Enterar la totalidad del impuesto retenido y presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención, una declaración jurada como agente retenedor que contenga el Número de Identificación Tributaria, nombre, denominación o razón social del proveedor de bienes o servicios, el porcentaje de retención y valor retenido y la fecha de cada retención realizada. La referida declaración deberá ser presentada mensualmente aún y cuando no hubiere efectuado retención alguna durante el mes que declara.
3. Llevar en la contabilidad un registro auxiliar con el detalle completo de las retenciones efectuadas. (...)

El agente de retención es solidariamente responsable con el contribuyente obligado, si el primero de los nombrados no efectuó la retención establecida en la ley.

El impuesto retenido no constituirá débito, ni crédito fiscal para el agente de retención, ni podrá ser compensado con tributos, salvo lo dispuesto en el artículo 1 de la presente ley."

"Artículo 14. Sanciones. Los agentes de retención que no enteren a la Administración Tributaria el impuesto retenido estarán sujetos a las sanciones reguladas en el Código Tributario y el Código Penal, según lo que corresponda."

DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

"Artículo 23. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta Ley. (...)"

ACUERDO GUBERNATIVO NÚMERO 5-2013 REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

"Artículo 43. Obligaciones contables de los Agentes de Retención. Los Agentes de Retención obligados a llevar contabilidad conforme al Código de Comercio u otras leyes, deben abrir y mantener cuentas especiales contables para registrar el impuesto retenido en las compras de bienes y adquisición de servicios y las soportarán con las respectivas constancias de retención que emitan. En el caso de los Agentes Retenedores la cuenta se llamará "IVA - Retenciones por Pagar" y para los proveedores se llamará "IVA - Retenciones por compensar".



Para la compensación del impuesto retenido contra el crédito fiscal sujeto a devolución, los exportadores deben abrir y mantener las cuentas contables indicadas, con el propósito que se pueda determinar la cuantía e imputación relacionadas con las exportaciones que originan el crédito fiscal, así como evidenciar las retenciones realizadas a sus proveedores.”

ACUERDO GUBERNATIVO NÚMERO 425-2006 REGLAMENTO DE LA LEY DENOMINADA DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“Artículo 4. Procedimiento de aplicación de los porcentajes de retención: Para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones, los Agentes de Retención deben ingresar el monto total de cada factura, al Sistema de Retenciones de SAT, el cual determinará el porcentaje de retención a realizar por cada factura, según está definido en la ley para cada tipo de compra y Agente de Retención. El monto de la factura incluirá el Impuesto al Valor Agregado.

Para efecto de las retenciones en las compras o adquisición de bienes o servicios que incluyan otros impuestos que por ley específica no formen parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, se deberá excluir del monto total de la factura, dichos impuestos específicos, excepto en las compras de combustibles que se efectúen con tarjeta de crédito o de débito.”

“Artículo 5. Cuenta especial de impuesto retenido. Los Agentes de Retención obligados a llevar contabilidad conforme al Código de Comercio u otras leyes, deben abrir y mantener cuentas especiales para registrar el impuesto retenido en las compras de bienes y adquisición de servicios y las soportarán con las respectivas constancias de retención que emitan. En el caso de los Agentes Retenedores la cuenta se llamará "IVA - Retenciones por Pagar" y para los proveedores se llamará "IVA -Retenciones por compensar”.

“Artículo 19. Compensación del crédito fiscal de exportadores. Para la compensación del impuesto retenido contra el crédito fiscal sujeto a devolución, los exportadores deben abrir y mantener cuentas contables con el nombre mencionado en este Reglamento, con el propósito que se pueda determinar la cuantía e imputación relacionadas con las exportaciones que originan el crédito fiscal de los Agentes Retenedores, así como evidenciar las retenciones realizadas a sus proveedores.”

IV. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

De conformidad con el marco jurídico guatemalteco es necesario establecer lo siguiente:

La obligación tributaria sustantiva debe emanar de la ley, la cual delimita el actuar del sujeto activo y pasivo. En la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentra plasmado el principio de legalidad en el artículo 239, indicando que es potestad de Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, en un marco razonable de la capacidad de pago de los obligado y conforme la solidaridad de todos los habitantes del país.

El Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, regula las retenciones a cargo de los contribuyentes, en sus distintas calidades, especificando que las personas individuales o



jurídicas que se inscriban ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q. 100,000.00) como mínimo, serán considerados agentes de retención, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria le dará aviso de su activación.

El contribuyente inscrito como exportador, por el hecho que se encuentra en contacto con una suma de dinero que en principio corresponde al contribuyente prestador del servicio y/o vendedor de los bienes, debe separar la parte que indica la ley, la cual pertenece al Fisco en concepto de tributo, ingresándolo a favor del contribuyente al cual se le efectuó la retención con forme a los hechos generadores y los porcentajes de retención aplicables de la siguiente manera:

CONTRIBUYENTE	PORCENTAJE DE RETENCIÓN	ACTIVIDAD
Exportador habitual	65%	En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, en la forma que serán exportados, café en cualquier forma excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar, banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios.
Exportador habitual	15%	En las compras o adquisición de bienes, productos o servicios no detallados en el párrafo anterior.
Exportadores calificados en el Decreto número 29-89	65%	En las compras o adquisición de bienes, productos o servicios.

Se debe prestar especial atención a los sujetos que actúan como agentes de retención ya sea porque han sido designados por la propia Administración Tributaria como especiales o porque su operatoria comercial los ha puesto frente a los hechos imponible señalados en la ley, con el fin de controlar un porcentaje importante de la recaudación, revisando indirectamente la actividad de un número significativo de contribuyentes, que de no existir este esquema podrían quedar fuera del alcance de los tributos.

Dentro de las obligaciones de los agentes de retención se encuentran las siguientes:

- Efectuar las retenciones correspondientes, cuando proceda.
- Entregar la totalidad del impuesto retenido y presentar declaración de retención ante la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que se realice la retención. La declaración debe presentarse aun cuando no tenga movimiento.
- Llevar en la contabilidad un registro auxiliar de las retenciones.
- Entregar al proveedor la constancia de retención autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

- Estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es preciso considerar que los exportadores que tienen la calidad de agentes de retención, podrán compensar el Impuesto al Valor Agregado retenido con el crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado que está sujeto a devolución, en ese sentido, el contribuyente exportador, solo podrá compensarse lo referente a las compras realizadas que usará para la exportación, de conformidad con el artículo 1, párrafo sexto, del Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, el cual indica que: En todos los casos (refiriéndose a los exportadores) la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución (crédito fiscal por operaciones de exportación). De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria; deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al periodo impositivo en el que realizó la retención.

Al momento de realizar compras por parte de los exportadores y se reporten en el libro de compras y servicios recibidos, como crédito fiscal local, es necesario hacer la aclaración que el mismo no es compensable con las retenciones efectuadas en su calidad de exportador, en ese sentido toda la retención realizada a las compras destinadas para venta local, de acuerdo al artículo 7 del decreto mencionado en el párrafo anterior, el Impuesto retenido no constituirá débito, ni crédito fiscal para el agente de retención, ni podrá ser compensado con tributos.

Es evidente que la norma jurídica hace referencia a las retenciones a cargo de los exportadores habituales, en ese sentido, podrán compensarse las retenciones que efectuó en las compras destinadas para la actividad de exportación y no a las compras relacionadas con las ventas locales, ya que para cada actividad los requisitos para establecer la procedencia del crédito fiscal se encuentran regulados en el artículo 16 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los contribuyentes antes indicados, solicitan la procedencia de la devolución del crédito fiscal respaldado por facturas que documenten el gasto de servicios relacionados directamente para la exportación, siendo no procedente el reconocimiento del crédito fiscal y por ende la devolución del mismo por gastos indirectos que no están directamente vinculados con la actividad principal del exportador, por ser accesorios al proceso productivo y no ser necesarios o indispensables para el desarrollo de su actividad principal. Los gastos indirectos serán aquellos que de adquirirlos o no, la producción y resultados serán los mismos.

El crédito fiscal es el monto soportado, entre otros documentos en las facturas de proveedores, facturas de compras, notas de débito y de crédito recibidas que acrediten adquisiciones o la utilización de servicios, efectuados en el periodo tributario respectivo. No obstante, para su compensación es importante evaluar que los bienes o servicios, estén vinculados con la actividad económica, para ello la Administración tributaria aplicará lo establecido en las leyes ordinarias y especiales, junto a lo regulado en los reglamentos de cada una de las leyes.



Ejemplo de Correcta Compensación

Decreto 20-2006, artículos del 1 al 7	% de Retención	Compra de productos agrícolas y pecuarios para exportar	Compra de materia prima local para exportar productos tradicionales	Una maquila que compra tela, para exportar camisas, no goza de dualidad como agente de retención
Monto total de la factura		Q70,000.00	Q112,000.00	Q140,000.00
IVA		Q7,500.00	Q12,000.00	Q15,000.00
Exportadores habituales. En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, en la forma que serán exportados, café en cualquier forma excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar, banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios.	65%	Q4,875.00		
Exportadores habituales. En las compras o adquisición de bienes, productos o servicios no detallados en el párrafo anterior.	15%		Q1,800.00	
Exportadores calificados en el Decreto número 29-89. En las compras o adquisición de bienes, productos o servicios.	65%			Q9,750.00
Contribuyentes Especiales. En las compras de bienes o adquisición de servicios a sus proveedores.	15%	Q1,125.00	Q1,800.00	
Total de retención por factura		Q6,000.00	Q3,600.00	Q9,750.00
Descripción	% Distribución	(Retención x % distribución)		
Compras destinadas a la exportación	55%	Q 2,681.25	Q 990.00	Q 5,362.50
Compras para venta local	45%	Q 2,193.75	Q 810.00	Q 4,387.50
Monto sujeto a compensación		Q 2,681.25	Q 990.00	Q 5,362.50
Monto a pagar a cajas fiscales (Retención por compras para venta local + retención en calidad de contribuyente especial)		Q3,318.75	Q2,610.00	Q 4,387.50

En el tema de sanciones, el artículo 14 del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, deberá aplicarse lo establecido en el Código Tributario y el Código Penal, según corresponda. En ese orden de ideas el artículo 91 del Decreto 6-91 del Congreso de la República Guatemala, Código Tributario, establece que al momento que un agente de retención del Impuesto al Valor Agregado no entere en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos retenidos serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento del impuesto retenido del pago resultante del Impuesto al Valor Agregado, además debemos tomar en cuenta que si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento.

Desde el momento en que el contribuyente debió pagar a las cajas fiscales la retención realizada, a la fecha que efectivamente realice el pago de estas, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco la no disponibilidad de importe del tributo en la oportunidad debida, esto con base al artículo 58 y 59 de la Ley antes descrita.

V. CRITERIOS PROPUESTOS:

1. COMPENSACIÓN DE LAS RETENCIONES CON EL CRÉDITO FISCAL SUJETO A DEVOLUCIÓN.

En el caso de los exportadores, será compensado como máximo el monto de las retenciones que efectuó en calidad de exportador en la proporción relacionada con el crédito fiscal registrado y declarado por operaciones de exportación (crédito fiscal sujeto a devolución); si el crédito fiscal registrado y declarado corresponde a operaciones locales, el Impuesto al Valor Agregado retenido en esta proporción deberá ser pagado a las cajas fiscales en el plazo legal, no pudiéndose compensar por ningún motivo dicho impuesto, por otra parte, en los casos que los contribuyentes estén calificados como especiales y sean agentes de retención de acuerdo al artículo 5 del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, la ley no autoriza para que realice compensación, por tal razón deberán enterar a las cajas fiscal el impuesto retenido en la calidad de contribuyente especial.

2. SANCIÓN APLICABLE POR NO EFECTUAR LA COMPENSACIÓN CORRECTAMENTE.

La sanción por aplicar la compensación de forma distinta a la descrita en la ley, además de requerir el pago del impuesto compensado incorrectamente, se deberá imponer la sanción de multa y los intereses calculados al momento de realizar el pago del impuesto conforme a lo que establece el artículo 91, 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

PONENTE: GERENCIA DE CONTRIBUYENTES ESPECIALES GRANDES.

Se aprueba el presente criterio institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de su publicación.

Guatemala, 20 de febrero de 2019.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria

