

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 2-2019

“EL TRATAMIENTO A OTORGAR CUANDO EXISTE DUALIDAD EN LA CALIDAD DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”

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, quienes actuarán como agentes de retención del citado impuesto, previamente a ser notificados de su activación como tal por parte de la Administración Tributaria. Para ello, esta norma legal estableció una división de los agentes retenedores de IVA dependiendo de la actividad a la que se dedican y cómo se encuentran inscritos ante la Administración Tributaria.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Una de las dudas que son recurrentes se da cuando los agentes de retención tienen más de una calidad de las que establece el Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, toda vez que el porcentaje de retención es distinto, siendo necesario indicar cual es la forma y modo correcto para realizar ambas retenciones de acuerdo a las leyes y reglamentos vigentes.

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 94. Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes: (...)

7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

SANCIÓN: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo. (...)

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 período impositivo en que realizó la retención. (...)"

"Artículo 3. Operadoras de tarjetas de crédito o de débito. Las personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito son quienes pagan a los establecimientos afiliados a la red los consumos o compras que los tarjetahabientes efectúen en los mismos.

Las entidades definidas en el párrafo anterior, serán quienes actuarán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado que paguen los tarjeta-habientes, a los establecimientos afiliados a ella, en consecuencia, de los pagos que realicen por cuenta de los tarjeta-habientes a los establecimientos afiliados a la red de operadores, retendrán el quince por ciento (15%) del Impuesto al Valor Agregado incluido en el precio de venta, que se genere por la compra de bienes o adquisición de servicios efectuados por los tarjeta-habientes según la cantidad expresada en el voucher de compra, entregándole la respectiva constancia de retención a su afiliado. La totalidad del impuesto retenido lo deben enterar a la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.

Los establecimientos afiliados a la red de operadoras de tarjetas de crédito o de débito, serán los responsables ante el fisco por el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado no retenido, correspondiente a la operación pagada con tarjeta de crédito o de débito. (...)

Los otros agentes de retención establecidos en esta ley, no procederán a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, cuando la compra del bien o servicio se hubiere efectuado utilizando tarjeta de crédito o de débito para el pago del mismo, debiéndose proceder a aplicar únicamente la retención que se establece en este artículo."

"Artículo 4. Adquisición de combustibles pagada con tarjeta de crédito o de débito. En el caso de la adquisición de combustible que sea pagado con tarjetas de crédito o de débito, el agente de retención retendrá el uno punto cinco por ciento (1.5 %) sobre el valor total de la transacción, siempre que en el precio de venta, también este incluido el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. El monto de lo retenido, se aplicará al pago del Impuesto al Valor Agregado a que está afecta la venta de dicho producto."



“Artículo 5. Contribuyentes especiales. Los contribuyentes que conforme a la normativa de la Administración Tributaria, se encuentren calificados como contribuyentes especiales, se constituyen en agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado conforme a la presente ley.

Desde el momento en que la Administración Tributaria le hubiere notificado al contribuyente especial su activación como agente de retención, al realizar compras de bienes o adquisición de servicios a sus proveedores, pagará al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado y le retendrá el quince por ciento (15%) de dicho impuesto. La totalidad del impuesto retenido, lo deben enterar a la Administración Tributaria dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención. (...)

“Artículo 6. Otros agentes de retención. Los contribuyentes que no se encuentren incluidos en los artículos anteriores, podrán solicitar autorización para actuar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria, quien después de evaluar su comportamiento tributario, resolverá dentro de un plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día siguiente de presentada la solicitud.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención, a las personas individuales o jurídicas que estime pertinente.

Los contribuyentes autorizados para actuar como agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado, en las compras de bienes o adquisición de servicios que efectúen, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el quince por ciento (15%) de dicho impuesto. La totalidad del impuesto retenido lo deben enterar a la Administración Tributaria dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice 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. (...)”

“Artículo 48. Pago del impuesto. Las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, que sean agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los que lleven contabilidad completa y designe la Administración Tributaria, actuarán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado para pequeños contribuyentes, cuando acrediten en cuenta o de cualquier manera pongan a disposición ingresos a los contribuyentes calificados en este Régimen. La retención tendrá el carácter de pago definitivo del impuesto, y se calculará aplicando al total de los ingresos consignados en la factura de pequeño contribuyente, la tarifa establecida en el artículo anterior, debiendo entregar la constancia de retención respectiva. El monto retenido deberá enterarlo a la Administración Tributaria por medio de declaración jurada dentro del plazo de quince días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento. (...)”

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."

"Artículo 45. Retención por diferentes actividades. Cuando los contribuyentes estén comprendidos en más de uno de los grupos establecidos en la Ley para ser Agentes de Retención, deben hacer las retenciones por cada una de las actividades en las que la SAT lo haya activado como Agente de Retención y en los porcentajes que indica la Ley."

"Artículo 49. No obligatoriedad de retener. Para facilitar la recaudación del impuesto y el del cobro del mismo, los agentes de retención a que se refiere el artículo 48 de la Ley, practicarán las retenciones a pequeños contribuyentes, únicamente cuando paguen bienes y servicios cuyo valor sea mayor a dos mil quinientos Quetzales (Q2,500.00)."

"Artículo 51. Operadores de tarjetas de crédito o débito que son contribuyentes especiales. Los operadores de tarjetas de crédito o de débito que a la vez sean contribuyentes especiales y sean activados por SAT como Agentes de Retención, tendrán ambas calidades, por lo que independientemente de las retenciones que realicen como operador, también deberán efectuar retenciones por las compras o adquisición de servicios que efectúen a sus proveedores, de conformidad con lo establecido en el Decreto número 20-2006 del Congreso de la República, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria."

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 9. Dualidad de calidades como agentes de retención. Cuando los contribuyentes estén comprendidos en más de uno de los grupos establecidos en la Ley, para ser Agentes de Retención, deben hacer las retenciones por cada una de las actividades en las que la SAT lo haya activado como Agente de Retención y en los porcentajes que indica la Ley."

"Artículo 11. Retenciones entre agentes de retención. De conformidad con lo regulado en el artículo 9 de la Ley, las personas individuales o jurídicas que tengan calidad de Agentes de Retención y que compren bienes o adquieran servicios de otro Agente de Retención, deben abstenerse de practicar la respectiva retención; para el efecto, el vendedor o prestador del servicio, deberá acreditar ante el comprador su calidad de Agente de Retención, por medio del respectivo carné que la Administración Tributaria le hubiere proporcionado para comprobar tal calidad.

El comprador además de verificar la calidad de Agente de Retención del vendedor por medio del carné, debe cerciorarse de tal calidad, consultando la página Web de la SAT o haciendo uso de otros medios alternos que la Administración Tributaria proporcione."

"Artículo 22. Los operadores que a la vez sean contribuyentes especiales. Los operadores de tarjetas de crédito o de débito que a la vez sean contribuyentes especiales y sean activados por SAT como Agentes de Retención, tendrán ambas calidades, por lo que independientemente de las retenciones que realicen como operador, también deberán efectuar retenciones por las compras o adquisición de servicios que efectúen a sus proveedores, de conformidad con lo establecido en la Ley."

IV. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

Los tributos constituyen una obligación impuesta por el legislador a la sociedad, con la finalidad que de manera directa o indirecta, se contribuya con la generación de los recursos necesarios para que el Estado cumpla con los fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo esta, más que una obligación moral, una obligación legal, que se realiza en función a la capacidad que

tiene cada ciudadano dentro de la sociedad, aportando cada contribuyente con la generación de los recursos estatales, de acuerdo a su capacidad contributiva.

La retención consiste en la recaudación anticipada en concepto de tributos que están obligados a efectuar los contribuyentes que realizan pagos, en atención a la cercanía de la fuente de riqueza, tomando en consideración la capacidad contributiva, siendo esta última, la causa del impuesto, en otras palabras, la retención es el deber de colaboración de un sujeto con la Administración Tributaria, el cual se concreta con el acto de retener y en la obligación de ingresar a las arcas del Estado, la suma retenida.

El agente de retención se encuentra en contacto con una suma de dinero que en principio, corresponde al contribuyente prestador del servicio y/o vendedor de los bienes; consecuentemente, puede separar la parte que indica la legislación, la cual corresponde al Fisco en concepto de tributo, enterándolo a la Administración Tributaria, a favor del contribuyente al cual se le efectuó la retención.

La principal ventaja para el contribuyente al cual se le retiene es que no "visualiza" la incidencia del impuesto en la operación, ya que al momento de liquidar el mismo no se afecta financieramente su disponibilidad, por lo tanto no le priva de una suma que jamás dispuso.

Entre las ventajas de la aplicación de los sistemas de retención, tenemos las siguientes:

- Tiende a incrementar la recaudación tributaria.
- Disminuye los costos de la Administración Tributaria.
- Facilita la identificación de contribuyentes, que, de no existir el régimen de retención en la fuente, permanecen sin control y con riesgo de incumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- La Administración Tributaria se asegura un mayor grado de pago del tributo, ya que quienes son designados como agentes de retención poseen solvencia económica, generalmente mayor al del contribuyente retenido.

La Superintendencia de Administración Tributaria establece de acuerdo al artículo 6 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, qué contribuyentes son calificados como especiales, aunado a ello, el Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, establece los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para ser calificados como agentes de retención.

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 imponibles 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.

El Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, regula diferentes agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, estableciendo los hechos generadores, los porcentajes de retención aplicables y los montos afectos a dicha retención 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.

CONTRIBUYENTE	PORCENTAJE DE RETENCIÓN	ACTIVIDAD
Sector público	25%	En las compras de bienes y adquisición de servicios superiores a Q30,000.00.
Emisores de tarjeta de crédito	15%	En la compra de bienes o adquisición de servicios efectuados por los tarjetahabientes, según la cantidad expresada en el voucher de compra.
Emisores de tarjeta de crédito	1.5%	En la adquisición de combustibles pagado con tarjeta de crédito o débito, siempre que en el precio de venta también esté incluido el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.
Contribuyentes especiales	15%	En las compras de bienes o adquisición de servicios a sus proveedores.
Otros agentes de retención	15%	En las compras de bienes o adquisición de servicios a sus proveedores.

Resulta menester analizar la naturaleza jurídica de la creación de los agentes de retención y los objetivos que persigue el mismo, en el contexto que existen contribuyentes que realizan más de una actividad regulada en el Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

El Acuerdo Gubernativo número 425-2006 referente al Reglamento de la Ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, en el artículo 9, tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, norma el procedimiento para el cobro del impuesto, haciendo la aclaración que cuando los contribuyentes estén comprendidos en más de uno de los grupos establecidos por la Ley, para ser Agentes de Retención, deben hacer las retenciones por cada una de las actividades en las que la Superintendencia de Administración Tributaria lo haya activado como Agente de Retención y en los porcentajes de Ley.

Aunado a lo anterior, el Acuerdo Gubernativo número 5-2013 del presidente de la República, referente al Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 45 indica que los contribuyentes que estén comprendidos en más de uno de los grupos establecidos en la Ley para ser agentes de retención, deben hacer las

retenciones por cada una de las actividades en las que la SAT lo haya activado como Agente de Retención y en los porcentajes que indica la Ley.

En ese orden de ideas, ambos reglamentos establecen el procedimiento de cobro del Impuesto al Valor Agregado e indican que es factible hacer las retenciones por parte de los Agentes de Retención autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, en los porcentajes y actividades correspondientes.

Además, es importante indicar que 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 o adquisición de bienes, productos o servicios y Agente de Retención, tomando en consideración los casos en que existe diferentes tipos de productos en la misma factura, se podrá realizar el prorrateo correspondiente.

En el caso de las operadoras de tarjetas de crédito, la ley obliga al contribuyente a retener a los establecimientos afiliados el 15% del Impuesto al Valor Agregado incluido en el precio de venta, además, si el contribuyente operadora de tarjeta de crédito es calificado como especial, deberá retener el 15% de las compras de bienes o adquisición de servicios que realice a sus proveedores, para cumplir con la obligación específica que obtiene por ser contribuyente especial.

Ahora bien, el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el artículo 94 numeral 7 regula la infracción a los deberes formales, tomando en consideración que cuando el agente de retención no retiene los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en el Código Tributario y leyes específicas, tendrá una sanción de multa equivalente al impuesto cuya retención omitiere, entendiéndose que si solo realiza la retención por una de las calidades de agente de retención que posee, y deja de hacerlo por la otra calidad, tendrá la sanción respectiva. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

V. CRITERIOS PROPUESTOS:

1. DUALIDAD DE CALIDAD EN AGENTE DE RETENCIÓN POR SER CONTRIBUYENTE ESPECIAL Y EXPORTADOR

Cuando un contribuyente se encuentre calificado, con fundamento en el artículo 6 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, como contribuyente especial, y una vez activado como agente de retención, deberá retener el 15% del Impuesto al Valor Agregado, en las compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios.

Si el contribuyente especial, además, es exportador habitual, debe retener el 65% del Impuesto al Valor Agregado 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. En las compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios no detallados anteriormente, el exportador habitual (contribuyente especial) debe retener el 15% del Impuesto al Valor Agregado.

En los casos de exportadores calificados para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, estos retendrán el 65% del Impuesto al Valor Agregado en compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios. Cuando este tipo de exportador sea, además, contribuyente especial, deberá, retener el 15% del Impuesto al Valor Agregado, en las compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios.

2. DUALIDAD DE CALIDAD EN AGENTE DE RETENCIÓN POR SER ACTIVADO COMO OTRO Y EXPORTADOR

Cuando un contribuyente se encuentre calificado, con fundamento en el artículo 6 del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, como otro agente de retención, deberá retener el 15% del Impuesto al Valor Agregado, en las compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios.

Si el contribuyente calificado como otro agente de retención, además, es exportador habitual, debe retener el 65% del Impuesto al Valor Agregado 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. En las compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios no detallados anteriormente, el exportador habitual (calificado como otro agente de retención) debe retener el 15% del Impuesto al Valor Agregado.

En los casos de exportadores calificados para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, estos retendrán el 65% del Impuesto al Valor Agregado en compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios. Cuando este tipo de exportador sea, además, contribuyente calificado como otro agente de retención, deberá, retener el 15% del Impuesto al Valor Agregado, en las compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios.

3. DUALIDAD DE CALIDAD EN AGENTE DE RETENCIÓN POR SER CONTRIBUYENTE ESPECIAL Y OPERADORA DE TARJETAS DE CRÉDITO O DÉBITO

Cuando el contribuyente es operadora de tarjetas de crédito o de débito y a la vez esté calificado como contribuyente especial por la Administración Tributaria, debe realizar la retención del 15% del Impuesto al Valor Agregado a los establecimientos afiliados por ser operadora de tarjeta de crédito o de débito y además, debe realizar la retención del 15% del Impuesto al Valor Agregado como contribuyente especial en las compras o adquisiciones de bienes, productos o servicios que realice a sus proveedores.

PONENTE: GERENCIA DE CONTRIBUYENTES ESPECIALES GRANDES

Se aprueba el presente criterio institucional, el cual debe ser aplicado a partir del 1 de junio de 2019.

Guatemala, 22 de abril de 2019.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria -SAT-