



CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL No. 01-2021

TRATAMIENTO TRIBUTARIO RESPECTO DE LA VALIDEZ JURÍDICA Y EFECTOS DE FACTURAS QUE CONTIENEN ERRORES FORMALES O QUE FUERON EMITIDAS EN UNA FECHA EN QUE SU AUTORIZACIÓN YA ESTABA VENCIDA

I. ANTECEDENTES

La Administración Tributaria ha realizado un análisis respecto del tratamiento que se le da a facturas que tienen errores formales en su emisión, o bien aquellas que se emiten en una fecha en la que ya se encuentran vencidas.

Como errores formales, en este criterio institucional deben entenderse comprendidos los de consignación equivocada de datos, tanto del contribuyente a cuyo favor se emitió la factura como de quien emitió esta última, entre ellos, errores ortográficos en su denominación, denominación incompleta, los relacionados con la autorización del documento tributario [número y fecha]. Se considerarán errores formales, en tanto no tengan incidencia directa en la veracidad y legalidad del gasto realizado ni alteren sustancial o desproporcionadamente la información que debe estar contenida en la factura.

Para establecer su relevancia, debe permitirse que la certeza de datos que se consideran erróneamente consignados en una factura, pueda establecerse por medio de otro documento legal, emitido tanto por el emisor de la factura como a favor de quien se emite el documento tributario, de manera que la dubitación sobre el equívoco y la certeza de los datos pueda despejarse por medio de una verificación de extremos o cruces de información, realizados al amparo de una auditoría tributaria, con base en documentos aportados por el contribuyente auditado o bien recabados por la propia Administración Tributaria.

Las facturas vencidas deben entenderse, en el contexto de este criterio, como aquellas que en la fecha en las que fueron emitidas ya había transcurrido el período por el que fueron autorizadas por parte de la Administración Tributaria.

Se considera pertinente emitir un criterio tributario institucional que permita concluir, con el debido fundamento, si las facturas en mención pueden o no tomarse en cuenta

para los efectos de cumplimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes, así como de la viabilidad de derechos [de deducción, y de compensación o en su caso devolución de crédito fiscal] que asisten a estos últimos, todo ello sin menoscabo de las funciones de fiscalización de la Administración Tributaria.

La emisión de ese criterio orientativo, desde la óptica jurídica, permitirá, con una adecuada interpretación del marco normativo atinente, fundamentar decisiones en aquellos casos en los que como consecuencia de la realización de auditorías tributarias por parte de las Divisiones de Fiscalización, se evidencie que un contribuyente documentó algunas de sus operaciones [en adquisición de bienes y servicios] con facturas que revelan concurrencia de errores de orden formal, o bien con facturas que en la fecha en la que estas últimas fueron emitidas, ya había transcurrido el lapso por el cual fueron autorizadas.

Los errores formales a los que se alude en este criterio institucional son aquellos cuya comisión, en correcta razonabilidad, no puede ser directamente atribuibles al contribuyente, en tanto que a este último no podría imputársele responsabilidad en la forma y elaboración de esas facturas. En cuanto al vencimiento de las facturas, se parte de que razonablemente un contribuyente no tendría obligación legal de verificar, en cada operación de compraventa de bienes o adquisición de servicios que realice, si la autorización de la factura que por esos conceptos se le extendió aún se encuentra vigente.

La utilización de facturas con errores formales y aquellas vencidas en la fecha de su emisión, y su ulterior presentación en declaraciones y solicitudes de devolución de crédito fiscal ha generado discordia respecto del reconocimiento de la validez y efectividad de esos documentos tributarios.

Esos problemas de validez son los que se pretenden solucionar con este criterio, pues el cuestionamiento de las facturas a las que aquí se alude puntualmente, ha dado lugar a formulación de ajustes al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado del adquirente de bienes y servicios y a los costos y gastos deducibles para efectos del pago del Impuesto Sobre la Renta, tras estimarse que esas facturas no pueden considerarse válidas.

Para el caso de solicitudes de devolución de crédito fiscal, la utilización de facturas con errores formales o vencidas ha provocado la denegatoria de esas solicitudes; a ello, se agrega el hecho de que aparte de la denegatoria, se formulan los correspondientes ajustes a los impuestos antes mencionados, siempre con base en el cuestionamiento sobre la validez de los documentos tributarios antes indicados.

Se ha mantenido un criterio orientado a considerar que las facturas con errores formales o vencidas son documentos que carecen de validez, por incumplirse

requisitos establecidos la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en el reglamento de esa ley. Ese criterio es sobre el cual se pretende girar, y propiciar otro en el que pueda dársele un tratamiento distinto del que se ha venido brindando a aquellas facturas, cuando por medio de una auditoria pueda determinarse que el contribuyente que utilizó esos documentos efectivamente pagó esas facturas, cumplió con sus obligaciones tributarias sustantivas, utilizó lo adquirido para la generación de rentas afectas y oportunamente registró la adquisición en su contabilidad.

Se pretende entonces brindar certeza, tanto a lo interno de la Administración Tributaria, como a derechos que le asisten a los contribuyentes, quienes sin que el error o (supuesta) anomalía les sea directamente imputable, se les ha perjudicado en cuanto a la posibilidad de aprovechar el crédito fiscal, la deducción de gastos para efectos de la determinación de la renta, y en su caso, la devolución de aquel crédito, cuando así procede.

II. BASE LEGAL

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Artículo 153. Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.

Artículo 154. Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. (...).

Artículo 239. Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria (...).

DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, CÓDIGO 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 5. Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de este Código. (...) por aplicación analógica, no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones,



exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Artículo 14. Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el hecho generador previsto en la ley (...).

Artículo 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Artículo 19. Funciones de la Administración Tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico-tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Artículo 21 "A". Confidencialidad. Derechos de los contribuyentes. Constituyen derechos de los contribuyentes (...) entre otros que establezcan las leyes, los siguientes:

1. Ser tratados con imparcialidad y ética, por el personal al servicio de la Superintendencia de Administración Tributaria. (...).
5. Realizar todas las peticiones y cuestiones que se formulen en los procedimientos de aplicación de los tributos. (...).

Artículo 21 "B". Obligaciones de los contribuyentes. Constituyen obligaciones de los contribuyentes, sean sujetos de imposición o no, entre otros, los siguientes:

1. Presentar declaraciones (...) y otros documentos que requiera la legislación tributaria y la Administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones. (...)
4. Respaldar todas las operaciones que realice en la ejecución de sus actividades mercantiles, comerciales, profesionales y de cualquier índole, sobre las que existan obligaciones establecidas en la legislación fiscal, por medio de la documentación legal correspondiente.
5. Suministrar a la Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, en la forma y plazos que establece la ley.

Artículo 77. Responsabilidad personal. La responsabilidad por infracciones es personal (...).

Artículo 79. Responsabilidad por infracciones tributarias. Los autores son responsables de las infracciones tributarias que incurran.

Artículo 80. Autores. Se consideran autores:

1. Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión. (...).

Artículo 85. Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes: (...)

1. No emitir o no entregar facturas (...) o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.

Artículo 94. Infracciones a los deberes formales. Sanciones. Constituyen estas infracciones, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias. Corresponden a este tipo de infracciones y se sancionarán como se indica, las siguientes: (...)

3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda. (...).
8. Extender facturas (...) u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica. (...).
17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales (...) u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado. (...).

Artículo 98. Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. (...).

Para tales efectos podrá: (...)



12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley (...) a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal. (...)

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

Artículo 14. Del débito fiscal. El débito fiscal es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo.

Artículo 15. Del crédito fiscal. El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.

Artículo 16. Procedencia del crédito fiscal. Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. (...)

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente. (...).

Artículo 18. Documentación del crédito fiscal. Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales (...) impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley (...), asimismo, facturas electrónicas (...) siempre y cuando las mismas hubiesen sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria.
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria.
- c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario.

- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta Ley; y
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir además con los requisitos indicados en los artículos 16, 17 y 20 de esta Ley. (...)

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 por la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas (...)

No procederá la devolución o compensación del crédito fiscal, en los casos siguientes:

1. Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de documentos oficiales de identidad personal o dirección falsas o inexistentes. (...).
2. Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar a su solicitud presentada ante la Administración Tributaria, la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizados (...).

Artículo 23 "A". Procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal. Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado. (...)

El contribuyente presentará a su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, acompañando:

- a) Original de las facturas emitidas por sus proveedores, de las cuales se generó el crédito fiscal reclamado. (...)

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

Artículo 29. Documentos por ventas o servicios. Los documentos a que se refieren los artículos 9 primer párrafo, 29, 52 y 52 "A" de la Ley, deben emitirse como mínimo,



en original y una copia. El original será entregado al adquirente y la copia quedará en poder del emisor excepto en el caso de la factura especial, en que el emisor conservará el original y entregará la copia a quien le vendió el bien o le prestó el servicio.

En el caso de la factura electrónica, el documento original y la copia son el archivo electrónico o la representación gráfica del mismo (impresión física que se entrega al comprador).

En todos los casos, los documentos llevarán impreso:

- 1) El rango numérico autorizado.
- 2) El número y la fecha de emisión de la resolución de autorización.
- 3) El plazo de vigencia, conforme lo establecido en este artículo.
- 4) El nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos que esté debidamente inscrita y activa en el Registro Fiscal de Imprentas de la Administración Tributaria.

Los documentos que se autoricen en medios distintos al Régimen FEL tendrán seis meses como plazo máximo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización.

Los datos a que se refieren los numerales anteriores, deberán imprimirse al pie del documento y en caracteres que como mínimo tengan dos milímetros de alto.

Se exceptúan las facturas electrónicas y el resguardo de copias de facturas emitidas en papel y que luego se convierten en registros electrónicos, los cuales tendrán las características establecidas en este reglamento y en los Acuerdos de Directorio de SAT correspondientes.

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

Artículo 19. Responsabilidades de las empresas dedicadas al servicio de impresión. Las personas individuales o jurídicas que dentro de sus actividades se dediquen a prestar servicios de impresión de facturas, facturas especiales, notas de débito o notas de crédito y otros documentos establecidos en las leyes tributarias, serán responsables ante la Administración Tributaria por errores de impresión que les sean atribuibles, o por la impresión y entrega de documentos, sin haber observado lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 17 de este decreto. (...)

DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA.

Artículo 21. Costos y gastos deducibles. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas (...).

Artículo 22. Procedencia de las deducciones. Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir los requisitos siguientes:

1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados. (...)
4. Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales:
 - a. Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes.
 - b. Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestados por contribuyentes (...)

Artículo 23. Costos y gastos no deducibles. Las personas, entres y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes: (...)

- d) Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable (...)

DECRETO NÚMERO 1-98 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Artículo 3. Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:



- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos (...). Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario (...).

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO

Dentro del régimen de legalidad que preconiza la actual Constitución Política de la República de Guatemala, los funcionarios y empleados públicos, en el ejercicio de sus cargos, solo pueden hacer lo que de forma expresa la ley rectora de su función o competencia les faculta.

En ese orden de ideas, en el ámbito tributario, cualquier aspecto que conlleve el reconocimiento, otorgamiento, sanción, denegatoria, y en general cualquier acto realizado dentro del ámbito de las funciones de la Administración Tributaria, debe estar expresamente determinado como tal en la ley de la materia; en esta última se regulan los supuestos y se disponen las consecuencias que la concurrencia de los aspectos antes citados pueda producir en cada caso en particular, lo que excluye una posible discrecionalidad o arbitrariedad en la actuación que se realice.

Por ende, la procedencia de un derecho solicitado por un contribuyente se encuentra supeditada a que puedan verificarse de los supuestos necesarios que tornen viable la solicitud y, en contraposición, la denegatoria de la solicitud o la imposición de sanciones se decidirá, en el primer evento, cuando no se den los supuestos obligados que dispone la ley para acoger lo pretendido, y en segundo evento, cuando un hecho sancionable se materialice de acuerdo con supuestos expresa y legalmente establecidos, y su realización se impute de manera directa al sujeto a quien se impone la sanción.

En cuanto al reconocimiento del crédito fiscal, el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado determina que este se reconocerá cuando la adquisición de un bien o servicio se encuentre debidamente respaldado con la documentación legal correspondiente —entre ellos, facturas, facturas especiales o facturas electrónicas, entre otros—, en las que consten los elementos y se den los supuestos¹ que en esa norma se indican.

Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de documentos oficiales de identidad personal o dirección falsas o inexistentes, en el artículo 23 de la referida ley se contempla que no procede la

¹ Vid. Literales b) a la e) del artículo 18 en mención.



devolución o compensación del crédito fiscal, debiéndose notificar al contribuyente el correspondiente ajuste o bien presentarse la denuncia penal respectiva.

En este caso, destaca el elemento de la *falsedad*, que debe ser razonablemente evidenciada y objetivamente imputada, por tratarse de la probable concurrencia de un hecho tipificado como delito. Debe tenerse especial cuidado en no señalar inicialmente como autor del ilícito a quien paga el monto de una factura falsa, en tanto que este último está en posibilidad de demostrar la existencia de los bienes y servicios adquiridos, la sustancia de la negociación y la realización de los pagos, tanto del valor de los bienes y servicios en mención, como de las obligaciones tributarias originadas en una negociación en concreto.

En cuanto a la deducción de costos y gastos en el Impuesto Sobre la Renta, en la ley que regula este impuesto,² la improcedencia de esta deducción no se encuentra supeditada a la evidencia de errores formales en una factura, cuya certeza pueda ser fehacientemente establecida con un cruce de información de la documentación que puede ser auditada, bien obtenida por la propia Administración Tributaria o bien presentada por el contribuyente.

Tampoco procedería la improcedencia de aquella deducción por la utilización de una factura que, en la fecha de su emisión, su autorización estaba vencida.

El que no proceda declarar la improcedencia de la deducción atiende a que en correcta observancia del principio de legalidad, en la ley precedentemente aludida no se regula como consecuencia jurídica, la imposibilidad de utilizar y aprovechar el gasto realizado, si este está documentado con una factura en la que concurren errores formales o bien esta estaba vencida en la fecha de su emisión.

Es innegable que es incorrecto que se emitan facturas con errores formales, o que en la fecha en la que se emiten su autorización ya no esté vigente.³ Pero la concurrencia de las situaciones antes dichas no se encuentra expresamente regulada en la ley como una condición que torna "ilegal o ilegítimo" esas facturas,⁴ en tanto que lo relevante, para los efectos de un debido cumplimiento tributario es:

² Cfr. Libro I del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria.

³ Esto último necesariamente implica que en algún momento la Administración Tributaria si autorizó el uso de la factura, durante un período, pero el hecho de que este último hubiese vencido, el vencimiento no significa que no se hubiese obtenido la autorización respectiva, y que por ello el documento no es válido para respaldar derechos de aquel a cuyo favor se emitió.

⁴ De hecho, la Corte de Constitucionalidad, en su jurisprudencia, ya determinó que "[...] los documentos que presentó el contribuyente donde constan las facturas que fueron autorizadas por la entidad fiscalizadora, ya no se encontraban vigentes, [...] era [...] situaciones propias de un incumplimiento de deberes formales, con fundamento en lo establecido en el artículo 94, numeral 8 del Código Tributario [...]". Cfr. Sentencia de diecisiete de julio de dos mil diecinueve, dictada en el expediente 5223-2018.

- a. Existencia real del negocio consignado en la factura.
- b. Que a quien se le extendió el documento tributario fue quien adquirió los bienes o servicios ahí consignados, y que fue él quien efectivamente pagó esa factura.
- c. Que el contribuyente a cuyo favor se extendió la factura cumplió con sus obligaciones tributarias sustantivas.
- d. Que el adquirente de la factura fue quien adquirió bienes y servicios que fueron utilizados para la generación de rentas gravadas.
- e. Que lo adquirido por aquel a cuyo favor se extendió la factura, fue objeto de puntual y oportuno registro en la contabilidad del contribuyente

De esa cuenta, quien emitió la factura la declaró en el régimen del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta y sus declaraciones corresponden al movimiento normal y no al animo de evadir impuestos o menoscabar las bases imponibles.

Los errores formales en las facturas o la inobservancia del plazo de vigencia al momento de emitir estas, por su mera verificación, no implican que lo que amparan no haya realmente ocurrido y, menos aún, que se haya dejado de cumplir con la obligación legal de pagar las respectivas cargas tributarias, circunstancias o aspectos que son los que realmente condicionan la viabilidad o procedencia de la compensación del crédito fiscal, su devolución y la deducibilidad de la renta.

Tratamiento similar debe concederse en eventos de solicitudes de devolución de crédito fiscal, cuya denegatoria no es procedente cuando esta se sustente en la existencia y presentación de facturas con errores formales o que en la fecha de su emisión ya estuviesen vencidas.

Los errores formales concurrentes en una factura o la emisión de estas fuera del plazo para el que fueron autorizadas configuran incumplimiento de los deberes formales, conforme lo previsto en el artículo 94 Código Tributario, lo cual se sanciona con una multa, que es impuesta a quien directamente incurrió en la infracción: el emisor de la factura, salvo que el error sea de datos que consigna la imprenta o certificador del documento, para lo cual deberá estarse a lo establecido en el artículo 19 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Por ende resultaría ilegal y violatorio al debido proceso administrativo tributario del derecho de defensa de un contribuyente, que la concurrencia de cualquiera de la



situaciones descritas –error formal en datos o factura vencida- conlleve un efecto sancionatorio o perjudicial a la persona que pretende utilizar el referido documento tributario, pero que no tiene responsabilidad directa en la comisión de los errores ni se le puede imputar ese tipo de responsabilidad en cuanto a tener que verificar si la factura se le emitió, aún estaba vigente.

La sustentación de lo anterior atiende a que los errores o infracciones cometidos por terceros no pueden afectar los derechos de quienes se encuentran involucrados en la relación tributaria, de buena fe, en calidad de contribuyentes que en su oportunidad sí cumplieron con el pago de sus obligaciones tributarias, originadas por los negocios jurídicos por cuya existencia se emitieron los documentos con las deficiencias señaladas.⁵

Por último y con fundamento en el principio de legalidad tributaria, se advierte que no existe disposición legal que faculte a la Administración Tributaria para poder presumir que una venta no lo es o que una exportación es venta local, como consecuencia del acaecimiento de los errores o falencias señaladas, ello en atención que la ley determina los supuestos con fundamento en los cuales se puede establecer el tipo de hecho generador o negocio jurídico realizado, lo cual podrá ser objetado o negado únicamente si se comprueba que no se verificaron los hechos o supuestos determinados en ley, pero no por errores en el momento de la facturación.

En conclusión, no pueden perjudicar derechos de los contribuyentes, el acaecimiento de situaciones que no les son directamente imputables, como lo son la concurrencia de errores formales en las facturas, o que en la fecha de su emisión, estas ya estuviesen vencidas, lo que en ningún momento debe restringir, disminuir ni limitar la posibilidad de aprovechar el crédito fiscal, la deducción de gastos para efectos de la determinación de la renta, y en su caso, la devolución de aquel crédito, cuando así procede.

IV. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

La Superintendencia de Administración Tributaria, con fundamento en lo analizado y bases legales citadas, emite el Criterio Tributario Institucional sobre **TRATAMIENTO TRIBUTARIO RESPECTO DE LA VALIDEZ JURÍDICA Y EFECTOS DE FACTURAS QUE CONTIENEN ERRORES FORMALES O QUE FUERON EMITIDAS EN FECHA EN QUE SU AUTORIZACIÓN ESTABA VENCIDA**, conforme lo que se indica seguidamente:

⁵ En esencia, ese criterio ya fue expresado por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, en Dictamen DIC-SAT-IAJ-160-2020, emitido el 23 de julio de 2020.

- 1) No procede ajuste al crédito fiscal al adquirente de bienes y servicios amparados con facturas vencidas o con errores formales, si el auditor actuante puede determinar que el contribuyente que utilizó esos documentos efectivamente pagó esas facturas, cumplió con sus obligaciones tributarias sustantivas, utilizó lo adquirido en su actividad económica y oportunamente registró la adquisición en su contabilidad. De igual manera el contribuyente debe cumplir con lo regulado en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado a los requisitos de la devolución de crédito fiscal. El vendedor declaró en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta las mismas en su operación normal y que el error no se hizo con el ánimo de defraudar el fisco o menoscabar su base imponible.
- 2) Los errores formales concurrentes en una factura, siempre que no tengan incidencia en cuanto a la veracidad y legalidad del gasto realizado, o la emisión de facturas fuera del plazo para el que fueron autorizadas son situaciones que configuran incumplimiento de los deberes formales, sancionables con multa de acuerdo con el artículo 94 Código Tributario, a quienes directamente incurrieron en esas infracciones: quienes emiten esas facturas. No procede esa sanción pecuniaria cuando el error es de datos que consigna la imprenta o certificador del documento, para lo cual deberá estarse a lo establecido en el artículo 19 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.
- 3) Los errores formales antes descritos, concurrentes en una factura, o la emisión de una factura vencida, cometidos por el emisor de esta, no pueden afectar derechos de quien, de buena fe, en calidad de contribuyente, se le extendió ese tipo de factura, y en su oportunidad cumplió con sus obligaciones tributarias sustantivas, originadas por los negocios jurídicos por cuya existencia se emitieron los documentos con las deficiencias señaladas.

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

Guatemala, 18 de enero de 2021

Publíquese y divúlguese


Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendencia de Administración Tributaria.

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria

