

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 03-2021

TRATAMIENTO SOBRE EL PROCESO DE LIQUIDACION Y FACTURACIÓN EN LAS EXPORTACIONES DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y LA PROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES DE CRÉDITO FISCAL

I. ANTECEDENTES:

Derivado de los diversos casos que se presentan en la División de Fiscalización de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y de Contribuyentes Especiales Medianos, surge la necesidad de dar claridad a la aplicación del tratamiento sobre el proceso de liquidación y facturación en las exportaciones de energía eléctrica, que realizan los comercializadores conforme las normas específicas que rigen la actividad, tales como la Ley General de Electricidad, Reglamentos aplicables y en especial la Norma de Coordinación Comercial No. 12 que contiene los "*Procedimientos de Liquidación y Facturación*" y la procedencia de solicitudes de devolución de crédito fiscal planteadas, las cuales han sido denegadas por la forma de la facturación que realizan, que difiere con lo regulado en el artículo 34 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para el análisis del tema, se debe considerar que los exportadores, de manera general, tienen derecho a la devolución del crédito fiscal; el cual es reconocido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En el caso de los exportadores de energía eléctrica, no obstante que les asiste el derecho a la devolución del crédito fiscal mencionado, se ha optado en las dependencias que atienden las solicitudes por denegar estas.

Las resoluciones que deniegan las solicitudes de devolución de crédito fiscal de los exportadores de energía eléctrica, se han fundamentado en lo establecido en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; aplicando de manera estricta y formal el hecho que las facturas se emiten en un momento distinto de la entrega del bien. Es decir que al emitir la resolución correspondiente no han considerado lo regulado tanto de la Ley General de Electricidad, Reglamentos aplicables como de la Norma de Coordinación Comercial No. 12 -NCC12-, las cuales desarrollan un proceso específico de liquidación y facturación para esta actividad.

Por todo lo expuesto y conforme la facultad de administrar el sistema tributario nacional, es procedente que la Superintendencia de Administración Tributaria cuente con un Criterio Tributario Institucional que armonice e integre la legislación tributaria con las disposiciones que en materia energética son por referencia legal emitidas principalmente por el Administrador del Mercado Mayorista, la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, en el caso de las exportaciones de energía eléctrica. Las entidades indicadas tienen delegado normar la liquidación de las transacciones económicas, las cuales son efectuadas por el Administrador del Mercado Mayorista con base en los registros del Sistema de Medición Comercial, del sistema de control "supervisorio" y de las cláusulas de los Contratos a Término, como condición previa y necesaria para poder realizar la facturación respectiva, en los términos o montos que les sean indicados por dicha autoridad; observando para ello, principios constitucionales y los derechos de los contribuyentes.

Además, su emisión permitirá operacionalizar y resolver las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, presentadas por exportadores de energía eléctrica, y unificar el criterio administrativo.

II. BASE LEGAL:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Artículo 2. "Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de toda persona."

Artículo 175. Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure (...)

Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme 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 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 y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes; (...)

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

Artículo 2. Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

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 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 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 (...)

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

Artículo 34. Momento de emisión de las facturas. En la venta de bienes muebles, las facturas, notas de débito y notas de crédito, deberán ser emitidas y proporcionadas al adquirente o comprador, en el momento de la entrega real de los bienes. En el caso de las prestaciones de servicios, deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración.

**ACUERDO GUBERNATIVO NÚMERO 256-97, REGLAMENTO DE LA LEY
GENERAL DE ELECTRICIDAD.**

Artículo 38. Reglamento específico del Administrador del Mercado Mayorista. El Ministerio deberá elevar al Organismo Ejecutivo en un plazo máximo de 5 meses, a partir de la fecha de publicación de este reglamento, el Reglamento Específico que regule el funcionamiento del Administrador del Mercado Mayorista. El mismo deberá incluir tanto las regulaciones relativas a la metodología de funcionamiento, como a la organización del Administrador del Mercado Mayorista, sus funciones y coordinación del Mercado Mayorista (MM).

**ACUERDO GUBERNATIVO NÚMERO 299-98, REGLAMENTO DEL
ADMINISTRADOR DEL MERCADO MAYORISTA.**

Artículo 4. Operaciones de compra y venta del Mercado Mayorista. Las operaciones de compra y venta del Mercado Mayorista se realizan a través de:

a) Un Mercado de Oportunidad o Mercado Spot, para las transacciones de oportunidad de energía eléctrica, con un precio establecido en forma horaria, o el precio que defina la Comisión, en caso que la misma considere necesario reducir este período. En este mercado cada comprador compra del conjunto de vendedores y las transacciones se realizan al precio de oportunidad de la energía, calculado en base al costo marginal de corto plazo, que resulta del Despacho de la Oferta Disponible.

b) Un Mercado a Término, para contratos entre Agentes o Grandes Usuarios, con plazos, cantidades y precios pactados entre las partes. En este mercado los Agentes del Mercado Mayorista y Grandes Usuarios pactarán libremente las condiciones de sus contratos. Los contratos de compra de potencia y energía eléctrica existentes antes de la vigencia de la Ley, serán considerados como pertenecientes al Mercado a Término. Los contratos del Mercado a Término deberán de estar enmarcados dentro de lo preceptuado por la Ley, y sus reglamentos, y su coordinación comercial y operativa será realizada por el Administrador del Mercado Mayorista. Estos contratos no podrán tener cláusulas de compra mínima obligada de energía o limitar el derecho de vender excedentes.

c) Un Mercado de Transacciones de Desvíos de Potencia diarios y mensuales. En las Transacciones diarias, se liquidan las diferencias entre la potencia disponible y la Potencia Firme de los Participantes Productores, valoradas al Precio de Referencia de la Potencia, el que se utilizará en la liquidación mensual de dichas transacciones. En las Transacciones mensuales, se liquidan las diferencias entre la Demanda Firme Efectiva de cada Distribuidor, Gran Usuario o Exportador y su Demanda Firme efectivamente contratada durante el Año Estacional correspondiente.

La metodología de cálculo de estos desvíos será establecida en las Normas de Coordinación de conformidad con lo establecido en este Reglamento.

Artículo 8. Alcance del reglamento. Las disposiciones del presente reglamento se aplican a las actividades del Mercado Mayorista y del Administrador del Mercado Mayorista, dentro del marco de la Ley General de Electricidad y el Reglamento de la misma; siendo de observancia obligatoria, incluyendo las Normas de Coordinación, para todos los Participantes del Mercado Mayorista, sean estas personas individuales o jurídicas, con participación privada, mixta o estatal, independientemente de su grado de autonomía y régimen de constitución.

Artículo 16. Coordinación con otros países. El Administrador del Mercado Mayorista coordinará conjuntamente con los respectivos organismos homólogos de otros países la operación y transacciones comerciales relacionadas con la importación y exportación de energía eléctrica.

Artículo 67. Informe de transacciones económicas. Al finalizar cada mes, el Administrador del Mercado Mayorista debe elaborar y enviar a cada Participante del Mercado Mayorista el Informe de Transacciones Económicas, en el que se resumen las transacciones netas de energía, potencia y servicios, realizadas durante dicho mes, discriminadas por Participante y por tipo de transacción, identificando deudores y acreedores. Las transacciones económicas que resulten en el Mercado Mayorista de los contratos de importación y exportación serán asignadas al Participante correspondiente.

Artículo 83. Obligaciones de pago. Cada uno de los Participantes del Mercado Mayorista tiene la obligación de hacer efectivos los pagos resultantes de sus transacciones en el Mercado Mayorista de acuerdo a la información contenida en el documento de transacciones económicas, dentro de los plazos y formas que definan los procedimientos para liquidación y facturación de las Normas de Coordinación Comercial.

**RESOLUCIÓN 157-09 DEL ADMINISTRADOR DEL MERCADO MAYORISTA,
NORMA DE COORDINACIÓN COMERCIAL NÚMERO 12.**

Artículo 1. Contenido de la Norma.

PROCEDIMIENTOS DE LIQUIDACIÓN Y FACTURACIÓN

12.1 Introducción

12.2 La liquidación de las transacciones económicas será efectuada por el AMM sobre la base de los registros del Sistema de Medición Comercial, del sistema de control supervisorio y de las cláusulas de los Contratos a Término. **El período de liquidación corresponde a un mes calendario, que va de las 0:00 horas del primer día, hasta las 24:00 horas del último día del mes.**

12.2.1 Informe de Transacciones Económicas. El AMM emitirá el Informe de Transacciones Económicas a más tardar quince (15) días hábiles después de la fecha de cierre, en la que se detallará, para cada Participante, los importes acreedores y/o deudores resultantes de sus transacciones en el Mercado Mayorista durante el período de facturación inmediato anterior.

12.2.2 Los conceptos a incluir para cada tipo de Participante son los siguientes:

(a) Transportistas:

- (1) cargos por peaje,
- (2) cargos por conexión,

(b) Generadores, Importadores, Exportadores, Comercializadores, Grandes Usuarios y Distribuidores.

- (1) energía,
- (2) desvíos de potencia,
- (3) servicios complementarios,
- (4) cargos por pérdidas,
- (5) cargos por peaje
- (6) sobrecostos por generación forzada
- (7) sobrecostos de producción a requerimiento del agente

12.2.3 Todos los importes estarán expresados en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, que será la moneda de referencia para el cálculo de las transacciones y pago de los cargos respectivos.

12.3 Observaciones y Reclamos al Informe de Transacciones Económicas.

12.3.1 Los Participantes podrán formular observaciones al Informe de transacciones Económicas dentro de los cinco (5) días hábiles posteriores a su recepción. No obstante el AMM podrá considerar la extensión de este plazo, a solicitud de aquellos antes de su expiración, si existieran razones fundadas para ello.

12.3.2 A tal efecto el AMM pondrá a disposición de cualquier Participante que los requiera, en el lapso citado, incluyendo su eventual prórroga, todos los registros utilizados para la determinación de las transacciones.

12.3.3 El AMM se pronunciará sobre cualquier observación dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de vencimiento del plazo que tienen los participantes para presentar observaciones indicado en el apartado 12.3.1 y emitirá, si fuera necesario, una revisión del Informe de Transacciones Económicas.

12.3.4 Si alguno de los Participantes, incluido o no el que hubiera formulado observaciones anteriormente, no estuviera de acuerdo con la respuesta del AMM y/o con la revisión del Informe de Transacciones Económicas, deberá formular sus comentarios dentro de los cinco (5) días hábiles de recibida la respuesta y/o la revisión mencionada.

12.3.5 Si luego de realizar los análisis técnicos y jurídicos que correspondan, el AMM no estuviera de acuerdo con los nuevos comentarios deberá elevar las actuaciones a la Comisión dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de vencimiento del plazo que tienen los participantes para pronunciarse sobre la respuesta del AMM.

12.4 Facturación

12.4.1 Para la liquidación del Mercado de Oportunidad el AMM utilizará los servicios de un Banco del Sistema (Banco Liquidador), el cual se encargará de cobrar a los Deudores y pagar a los Acreedores, además se hará cargo de financiar, si ese fuera el caso, a los Deudores.

12.4.2 Juntamente con el Informe de Transacciones Económicas, el AMM emitirá a cada Participante que resulta deudor en el MM, un Requerimiento de Pago para que haga efectivo el pago del total de su saldo deudor. A cada participante acreedor se le remitirá el Informe de Transacciones Económicas y un informe del estado de la cuenta del AMM en la que serán depositados los pagos de los participantes deudores. El Informe de Transacciones Económicas será considerado como memoria de cálculo del importe deudor o acreedor. Una copia del resumen de Pagos y Cobros será enviado al Banco Liquidador para los correspondientes cobros y pagos.

12.4.3 Al finalizar el plazo concedido a los deudores para el pago, el AMM remitirá a cada acreedor una lista de los deudores a quienes debe facturar y las cantidades correspondientes, conforme lo recibido en la cuenta del AMM. Cada acreedor debe emitir las facturas respectivas en un plazo máximo de 5 días hábiles y remitirlas al AMM, quien las enviará posteriormente a cada deudor. (...)

ACUERDO DE DIRECTORIO NÚMERO 007-2007, REGLAMENTO INTERNO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Artículo 33. Intendencia de Fiscalización. La Intendencia de Fiscalización, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

Son funciones de la Intendencia de Fiscalización, que desarrollará bajo las orientaciones estratégicas del Superintendente, las siguientes:

- 1) Elaborar, emitir y modificar las disposiciones normativas internas, manuales, procedimientos y directrices relativos a su competencia que aplicarán las dependencias con funciones de ejecución; así como coordinar, verificar y evaluar el cumplimiento de dichas disposiciones, con el objeto de optimizar o readecuar las mismas; (...).

III. ANÁLISIS Y EVALUACION DEL CASO:

La Ley del Impuesto al Valor Agregado es una norma específica que establece el referido tributo, los actos y contratos que grava, también lo es que, en su condición de norma principal en materia tributaria, en cuanto a los supuestos que regla, no conlleva que su observancia y cumplimiento pueda determinar la existencia y validez de actos, hechos, contratos y situaciones producidas al amparo de otras disposiciones legales de igual jerarquía, que tiene por finalidad precisamente normar estos para revestirlos de la seguridad jurídica necesaria.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 34 establece de manera general para todos los contribuyentes que la emisión de las facturas debe coincidir con la entrega del bien; dicha norma, por los avances que se han dado tecnológicamente y comercialmente, no considera regulaciones específicas o avances en las actividades económicas.

El mercado energético es un ejemplo de estas actividades emergentes, el cual debe observar una modalidad particular en cuanto al procedimiento obligatorio para la facturación, debido a que la comercialización de la electricidad se realiza a través de un mercado regulado, entre otros aspectos, el sector debe atender una serie de plazos que no coinciden con lo que establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La Ley General de Electricidad regula que la generación de energía eléctrica y su aprovechamiento por las personas que realizan las actividades de generación, transporte, distribución y comercialización, **debe observar y cumplir todas las disposiciones que en dicha materia sean emitidas, las cuales resultan ser de aplicación preeminente y obligatorias en dicha actividad.**

En el análisis del presente criterio es importante indicar que, el artículo 38 del Reglamento de la Ley General de Electricidad establece la creación del Reglamento Específico del Administrador del Mercado Mayorista, aprobado mediante Acuerdo Gubernativo 299-1998, el cual en su artículo 8 dispone la obligación de cumplimiento de las disposiciones contenidas en este, para las actividades del Mercado Mayorista y del Administrador del Mercado Mayorista, dentro del marco de la Ley General de Electricidad y el Reglamento, incluyendo las Normas de Coordinación, para todos los Participantes del Mercado Mayorista, sean estas personas individuales o jurídicas, con participación privada, mixta o estatal, independientemente de su grado de autonomía y régimen de constitución.

Es importante indicar, que el proceso de liquidación y facturación en las exportaciones de energía eléctrica -NCC12- tiene como marco legal lo preceptuado por el "Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central y Protocolo de Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central", del que Guatemala es parte, mismo que fue aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, por medio del Decreto No. 25-98.

Lo anterior enfatiza la obligación que las autoridades identificadas en esa regulación como el Administrador del Mercado Mayorista y la Comisión Nacional de Energía Eléctrica tienen de emitir, desarrollar e implementar normas y disposiciones necesarias para el adecuado funcionamiento del mercado energético buscando el correcto y efectivo funcionamiento y que se realiza en apego a las disposiciones legales.

Con base en lo expuesto y disposiciones legales citadas, es evidente que todo actuar realizado en el ámbito energético se encuentra amplia y expresamente regulado por medio de la ley, reglamentos, disposiciones denominadas normas de coordinación comercial, dentro de las cuales se incluye en forma expresa la liquidación de las transacciones de venta de energía eléctrica dictadas por el Administrador del Mercado Mayorista, sobre la base de los registros del Sistema de Medición Comercial, del sistema de control "supervisorio" y de las cláusulas de los Contratos a Término. Dicho procedimiento regula que se podrá realizar la facturación respectiva, en los plazos, momentos y montos que les sean indicados por el Administrador del Mercado Mayorista en su calidad de autoridad. De esa cuenta se advierte que, **contrario a lo que ocurre con otros contribuyentes del IVA**, en lo que se refiere a la emisión de facturas y entrega del bien; **en el caso de las personas relacionadas con la exportación de energía eléctrica depende que regula el mercado energético en el país.**

Lo expuesto anteriormente obliga a la Administración Tributaria en su calidad de responsable del sistema tributario, armonizar la aplicación normativa que obedece al sector energético y lo establecido por el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Además, debe considerar el funcionamiento altamente técnico y especializado del mercado energético, tomando en cuenta que la Ley General de Electricidad en su momento fue declarada de urgencia nacional con base en el artículo

129 del texto constitucional y aprobada por el Congreso de la República que consideró las particularidades de la actividad energética, lo cual la Ley del Impuesto al Valor Agregado no contiene ante la especialidad indicada y especialmente en cuanto al momento de la facturación, sobre todo porque para el desarrollo de la actividad energética existen mecanismos de control implementados, a cargo de las autoridades ya referidas y el procedimiento de liquidación y facturación obedecen precisamente a dichos mecanismos.

En congruencia con el referido procedimiento, la Administración Tributaria a través de la Intendencia de Aduanas emitió la normativa PR-IAD/DNO-ADU-GDE-02, la cual desarrolla el "Procedimiento Para el Egreso de Mercancías del Territorio Nacional", que dentro de sus disposiciones, regula las normas específicas para la exportación o reexportación de energía eléctrica, en cuyo numeral 59 contempla que, para la formalización del despacho aduanero de exportación o reexportación relacionadas con las transacciones que se lleven a cabo bajo el amparo del Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central, la declaración de mercancías se puede presentar dentro de los treinta días hábiles posteriores a la fecha de emisión del Informe de Transacciones Económicas por parte del Administrador del Mercado Mayorista o en un plazo mayor cuando este último lo establezca.

Adicional a lo anterior, debe agregarse que el numeral 61 de la mencionada normativa, señala dentro del punto de exportación o reexportación de energía eléctrica que los documentos que se deben adjuntar a la declaración de mercancías son los estipulados en la norma 4 de ésta, en los que corresponda, detallando que para la presentación de la declaración de mercancías correspondiente, se deben adjuntar: a. Factura comercial, cuando corresponda, b. Declaración para el Registro y Control de Exportaciones (DEPREX), cuando corresponda, c. Documento de transporte, d. Permisos no arancelarios, cuando sean legalmente exigibles, entre otros. Contempla también que *"Los documentos anteriormente relacionados pueden presentarse en copia según lo establece el artículo 321 del RECAUCA, para el caso de facturas electrónicas se puede presentar una impresión de la misma o cuando el Servicio Aduanero disponga que sean aceptadas en forma digital no será necesaria su presentación."*

Es necesario resaltar que el derecho a la devolución del crédito fiscal se origina por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios vinculados al proceso productivo o de comercialización de los bienes a exportar, conforme el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual contempla los criterios aplicables para determinar dicha vinculación, así como las normas que regulan lo relacionado a su procedencia; en consecuencia, el estudio o examen de una solicitud debe enfocarse primordialmente en las facturas que respaldan el crédito fiscal, sin perjuicio de la comprobación de las exportaciones que deba realizar la Administración Tributaria.

Es por ello que del análisis íntegro de las normas que regulan todo lo concerniente a la devolución del crédito fiscal y su procedencia en la Ley del Impuesto al Valor Agregado,

no existe ninguna condición o consecuencia derivada de la contravención del artículo 34, por la cual pueda o deba denegarse la devolución del crédito fiscal de ahí que con fundamento en ella, no puede establecerse la viabilidad o procedencia, por su mero contenido normativo.

Como consecuencia de lo anterior, en la emisión del presente criterio se observan los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria, con el objeto de no vulnerar derechos que la ley reconoce a exportadores por las compras y servicios que adquieren y que se evidencia en las solicitudes de devolución de crédito fiscal que presentan por la actividad económica que realizan.

En ese orden de ideas, en relación con la procedencia de la devolución de crédito fiscal, si bien las normas tributarias en forma expresa no ofrecen la inclusión del momento de la facturación y entrega del bien en materia energética, dadas las circunstancias propias del análisis realizado, para el caso concreto de los contribuyentes que se dediquen a la exportación de energía eléctrica y con el objeto de no afectar su derecho a la devolución de crédito fiscal, se presenta el siguiente criterio tributario.

IV. CRITERIO INSTITUCIONAL:


La Superintendencia de Administración Tributaria con base en las disposiciones legales citadas y lo analizado, emite el Criterio Tributario Institucional siguiente:

Considerando la regulación específica para el proceso de liquidación y facturación de las exportaciones de energía eléctrica contenida en la Ley General de Electricidad, Reglamentos aplicables y lo normado por la Norma de Coordinación Comercial No. 12 y lo que para el efecto de manera general establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; se emite el criterio denominado: **TRATAMIENTO SOBRE EL PROCESO DE LIQUIDACION Y FACTURACIÓN EN LAS EXPORTACIONES DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y LA PROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES DE CRÉDITO FISCAL**; dadas las disposiciones que en materia energética emite el Administrador del Mercado Mayorista y la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, en lo relacionado con la liquidación de las transacciones económicas, en los montos ahí indicados, no constituye fundamento para denegar la devolución de crédito fiscal a los exportadores de energía eléctrica el que se emita la factura en un momento distinto del que establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por que para la exportación de energía eléctrica existe un procedimiento de liquidación y pago específico, regulado de acuerdo con la Ley General de Electricidad, su reglamento, el reglamento del Administrador del Mercado Mayorista y las normas de coordinación comercial que emite la Comisión Nacional de Energía Eléctrica.

Se aprueba el presente Criterio Tributario Institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de la presente fecha.

Guatemala, 04 de febrero 2021

Publiquese y divulguese



Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria.

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria

