

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 06-2021

APLICACIÓN ARTÍCULO 11 DEL DECRETO NÚMERO 7-2019, REGULARIZACIÓN MEDIANTE PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DETERMINADO

I. ANTECEDENTES:

Derivado de procesos de fiscalización, la Superintendencia de Administración Tributaria ha presentado denuncias penales en contra de contribuyentes, en virtud que existe la presunción de la comisión de delitos contra el régimen tributario, mediante la utilización de documentos emitidos por proveedores no localizados en la dirección de su domicilio fiscal registrado o con inconsistencias, al presumirse que dichos contribuyentes indujeron a error a la administración tributaria, produciendo un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Con fecha 16 de octubre de 2019 entró en vigencia el Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, la cual en el segundo párrafo del artículo 1, establece que: "(...) La ley permite la regularización de adeudos tributarios ante la Administración Tributaria, ya sea mediante la rectificación de declaraciones o bien por la presentación extemporánea de las mismas, otorgando la posibilidad de suscribir convenios de pago con plazos extraordinarios e improrrogables mayores a los establecidos en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario."

El Decreto antes mencionado, en su **CAPITULO III ACTUALIZACION Y REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA**, en el **artículo 11. Regularización mediante pago a cuenta de terceros**, establece que: "Los contribuyentes que durante los períodos contables y fiscales anteriores al uno (01) de enero de dos mil trece (2013), hayan realizado registros contables o respaldado la devolución del crédito fiscal con facturas emitidas por personas jurídicas o individuales a quienes la Superintendencia de Administración Tributaria les haya encontrado inconsistencias en la documentación presentada por éstas o no haya sido localizada la dirección de su domicilio fiscal registrado, podrán por cuenta propia o por cuenta de terceros (proveedores, vendedores o intermediarios) pagar las obligaciones tributarias del Impuesto al Valor Agregado que se haya causado por las operaciones documentadas por dichas facturas (...)" Dicho artículo establece los requisitos que se deben comprobar por medio de una revisión a cargo de auditores tributarios de la Administración Tributaria.



También se indica en el penúltimo párrafo del artículo 11 del Decreto Número 7-2019 que: "Las facturas regularizadas en la forma que hace referencia el presente artículo soportarán y respaldarán lealmente para el exportador o adquiriente, los costos y gasto del producto exportado o vendido para efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta."

II. BASE LEGAL:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

"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 203.- Independencia del Organismo Judicial y potestad de juzgar. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las leyes de la República. Corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. Los otros organismos del Estado deberán prestar a los tribunales el auxilio que requieran para el cumplimiento de sus resoluciones.

Los magistrados y jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones y únicamente están sujetos a la Constitución de la República y a las leyes. A quienes atentaren contra la independencia del Organismo Judicial, además de imponérseles las penas fijadas por el Código Penal, se les inhabilitará para ejercer cualquier cargo público.

La función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca.
Ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia"

"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 (...)"

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 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 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, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.(...)"

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

"Artículo 20. Efectos Tributarios. Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, a partir de treinta mil Quetzales (Q30,000.00), deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, distinto al dinero en efectivo, en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios objetos del pago. Dichos pagos también podrán realizarse utilizando tarjetas de crédito, de débito o medios similares, independientemente de la documentación legal que corresponda.



Para efectos de este artículo, se entenderá que existe una sola operación cuando se realicen pagos a un mismo proveedor durante un mes calendario, o bien cuando en una operación igual o superior al monto indicado en el párrafo anterior, el pago se efectúe parcialmente o se fraccione el mismo. En ambos casos deben utilizar los medios indicados en este artículo, de lo contrario el gasto no se considerará deducible y tampoco generará derecho a crédito fiscal.

Las obligaciones tributarias que se generen por la permuta, mutuo de bienes no dinerarios u otra clase de actos o contratos, que se paguen por medio distinto al pago en dinero en efectivo o cualquier medio que proporcionen los bancos del sistema o por medio de tarjetas de crédito o de débito, deben formalizarse en escritura pública."

"Artículo 21. Obligación de registro y archivo. Para efectos tributarios, las personas individuales o jurídicas que realicen transacciones comerciales conforme el artículo anterior, por un monto a partir de treinta mil Quetzales (Q30,000.00), deben conservar en sus archivos contables por el plazo de cuatro años, los estados de cuenta de depósitos monetarios o de ahorro, los estados de cuenta en el caso de tarjetas de crédito, así como cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada que individualice al beneficiario, sin perjuicio de la obligación de resguardar los documentos contables que establezcan otras leyes. Asimismo, las personas individuales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y otras leyes, deben registrar en la misma tales pagos."

DECRETO NÚMERO 2-70 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, CÓDIGO DE COMERCIO.

"Artículo 368. Contabilidad y registros indispensables. Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados (...)."

DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.¹

"Artículo 46. Libros y registros. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código, en materia de llevar libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados. Tales contribuyentes también podrán llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados o computarizados; siempre que garanticen la certeza legal y cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización."

¹ El Decreto Número 26-92, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

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

“Artículo 29 “A”. *Factura electrónica y registros contables electrónicos. Para el caso de las personas individuales o jurídicas que la Administración Tributaria califique para utilizar el Régimen de Factura Electrónica (FEL), ya sea por el volumen de facturas emitidas, nivel de ingresos brutos facturados, vinculación económica, inscripción a regímenes especiales u otro criterio definido por la Administración Tributaria, su habilitación como usuarios del régimen de factura electrónica será de oficio, y se notificará al contribuyente de dicha obligación, para que haga uso de los servicios autorizados y habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los contribuyentes registrados en el Régimen de Factura Electrónica deberán utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente. En este sistema se incluirán, según corresponda: 1. Libro de Inventarios; 2. Libro de primera entrada o diario; 3. Libro mayor o centralizador; 4. Libros de Estados Financieros; 5. Libros de compras y ventas y otros auxiliares que determinen las leyes específicas. Para tal efecto, la Administración Tributaria pondrá a disposición de los contribuyentes, todas las herramientas electrónicas correspondientes para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo.

La resolución que emita la Administración cobrará vigencia tres meses posteriores a su notificación. La Administración Tributaria desarrollará y pondrá a disposición de los contribuyentes, por los medios que considere necesarios, el reglamento que regule la incorporación, requisitos y condiciones para operar en este régimen.”

DECRETO NÚMERO 7-2019 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE SIMPLIFICACIÓN, ACTUALIZACIÓN E INCORPORACIÓN TRIBUTARIA. CAPITULO III ACTUALIZACION Y REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

“Artículo 11. Regularización mediante pago a cuenta de terceros.

Los contribuyentes que durante los períodos contables y fiscales anteriores al uno (01) de enero de dos mil trece (2013), hayan realizado registros contables o respaldado la devolución del crédito fiscal con facturas emitidas por personas jurídicas o individuales a quienes la Superintendencia de Administración Tributaria les haya encontrado inconsistencias en la documentación presentada por estas o no haya sido localizada la dirección de su domicilio fiscal registrado, podrán por cuenta propia o por cuenta de terceros (proveedores, vendedores o intermediarios) pagar las obligaciones tributarias del Impuesto al Valor Agregado que se haya causado por las operaciones documentadas por dichas facturas (...).



Las facturas regularizadas en la forma que hace referencia el presente artículo soportarán y respaldarán lealmente para el exportador o adquirente, los costos y gasto del producto exportado o vendido para efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta. (...)"

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

"Artículo 36. Ámbito temporal de validez de la ley. Los conflictos que resultaren de la aplicación de leyes dictadas en diferentes épocas se decidirán con arreglo a las disposiciones siguientes: (...)

k) En todo acto o contrato, se entenderán incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración, exceptuándose las concernientes al modo de reclamar en juicio los derechos que resultaron de ellos. (...)"

III. ANÁLISIS Y EVALUACION DE LA SITUACIÓN PLANTEADA:

Para el presente análisis, es necesario mencionar que el legislador al introducir la **regularización mediante el pago a cuenta de terceros**, lo hizo con el propósito de permitir a los contribuyentes denunciados penalmente, la regularización de adeudos tributarios ventilados y su situación legal ante la autoridad judicial.

Para la interpretación y aplicación del artículo citado, es importante tomar en cuenta que previamente debe existir un expediente derivado de la fiscalización efectuada, donde se haya establecido inconsistencias en la documentación presentada por parte de una entidad contribuyente auditada y que ésta solicite ante Juez competente acogerse al beneficio del artículo 11 del Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, en lo adelante -artículo 11-. Por lo cual, con la debida autorización del Juez competente, a la Superintendencia de Administración Tributaria le corresponde la verificación y evaluación de la aplicación del referido artículo. La verificación y evaluación se circunscribe únicamente a las operaciones documentadas por facturas con inconsistencias, previamente establecidas durante la fiscalización por parte de los auditores de la Administración Tributaria y que dio origen a la denuncia por defraudación tributaria.

La regularización mediante pago por cuenta de terceros está condicionada a comprobar lo siguiente:



1. Que los pagos a los proveedores hayan sido bancarizados.

La bancarización en materia tributaria está regulada en el artículo 20 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Durante el proceso de revisión de la aplicación del artículo 11, el auditor tributario verifica que cada una de las facturas objeto de revisión cumpla con lo establecido en este artículo, referente a que los pagos realizados por los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, hayan sido por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, distinto al dinero en efectivo, en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios objeto de pago.

2. En caso se trate de la compra de productos, que se haya registrado en el inventario.

La obligación de los comerciantes-contribuyentes de llevar registros contables, está regulada en el artículo 368 del Decreto Número 2-70, Código de Comercio, artículo 46 del Decreto Número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto vigente hasta el 31 de diciembre de 2012).

Durante el proceso de revisión de la aplicación del artículo 11, el auditor tributario verificará la partida de diario del registro contable de cada una de las facturas objeto de verificación, así como su registro en el libro Diario-Mayor General, con el objeto de comprobar el registro de las compras cuya documentación son las facturas objeto de revisión.

3. Que presentó declaración del Impuesto Sobre la Renta y pagó dicho impuesto por las ventas o exportaciones realizadas.

La obligación de los contribuyentes de presentar una declaración jurada anual está regulada en el artículo 54 del Decreto Número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Durante el proceso de revisión para la aplicación del artículo 11, el auditor tributario verifica que en la Declaración Jurada Anual y Pago del Impuesto Sobre la Renta del año en el cual dieron lugar el registro contable de las facturas objeto de verificación, que el monto de las ventas o exportaciones realizadas estén incluidas; además, verificará que esta declaración se encuentre registrada en el Sistema Integrado de la Administración Tributaria, Módulo de Control Bancario.



4. Que efectuó las retenciones del Impuesto al Valor Agregado de conformidad con la Ley.

El régimen de retenciones del Impuesto al Valor Agregado -IVA- está regulado en el artículo 1 del Decreto Número 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, el cual establece que en la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el 35% del Impuesto al Valor Agregado -IVA- y le retendrán el 65% de dicho impuesto, incluido en el monto de cada factura.

Durante el proceso de revisión para la aplicación del artículo 11 el auditor tributario verifica la constancia de retención del IVA de cada una de las facturas objeto de revisión en la base de datos de la Administración Tributaria RETENIVA.

Además de la comprobación de los requisitos indicados en los incisos anteriores, en el último párrafo del artículo 11 se establece que: "(...) Los contribuyentes que se acojan a la presente disposición deberán registrarse en el Régimen de Factura Electrónica y utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal de su negocio, de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 4-2019 del Congreso de la República de Guatemala y las disposiciones que para el mismo haya emitido la Superintendencia de Administración Tributaria."

Durante el proceso de revisión de la aplicación del artículo 11, el auditor tributario procede de la siguiente manera:

1. Verifica en el Registro Tributario Unificado, que el contribuyente aparezca como Emisor de Factura Electrónica.
2. Con respecto a utilizar un sistema electrónico de operaciones, en el segundo párrafo del artículo 29 "A" del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que: "(...) la Administración Tributaria pondrá a disposición de los contribuyentes, todas las herramientas electrónicas correspondientes para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo." Dichas herramientas electrónicas a la fecha no están habilitadas por la Administración Tributaria; por lo tanto, es un requisito que actualmente los contribuyentes que solicitan regularización mediante pago a cuenta de terceros, están imposibilitados a cumplir.

Como consecuencia del proceso de revisión para la aplicación del artículo 11, el auditor tributario emite informe con el resultado obtenido en el cual se indica si la entidad



contribuyente que solicitó acogerse a la regularización mediante el pago a cuenta de terceros cumple o no con los requisitos establecidos en el mencionado artículo. Dicho informe, por medio de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, es presentado ante el Juez Competente del Juzgado donde se ventila el caso para que en audiencia previamente programada se haga del conocimiento de las partes involucradas y a la espera que el Juez resuelva lo que en derecho corresponda.

En caso que el Juez ordene el pago del Impuesto al Valor Agregado -IVA- determinado por el contribuyente y verificado en el informe del auditor tributario, la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria establece el monto de la multa e intereses resarcitorios a la fecha, para que la entidad contribuyente proceda al pago respectivo del impuesto más la multa e intereses correspondientes. Derivado de ello, se han presentado dos situaciones:

1. Que la entidad contribuyente paga el Impuesto al Valor Agregado -IVA- determinado, más la multa e intereses resarcitorios.
2. Que la entidad contribuyente paga el Impuesto al Valor Agregado -IVA- determinado; y por la multa e intereses solicita exoneración a la Presidencia de la República de Guatemala, fundamentados en el artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala y artículo 97 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

En algunos casos, la Superintendencia de Administración Tributaria ha instado denuncias que además del Impuesto al Valor Agregado, han incluido montos del Impuesto Sobre la Renta.

En relación con los expedientes en los cuales la Administración Tributaria incluyó en la denuncia un monto en concepto de Impuesto Sobre la Renta, la regularización de este impuesto deviene de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 11 del Decreto Número 07-2019 del Congreso de la República de Guatemala, que indica: "Las facturas regularizadas en la forma que hace referencia el presente artículo soportarán y respaldarán legalmente para el exportador o adquiriente, los costos y gastos del producto exportado o vendido para efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta."

Para estos efectos, a solicitud de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, el auditor tributario nombrado emitirá un informe en el cual se indicará: en virtud de haber verificado en los registros tributarios de la Administración Tributaria que la entidad contribuyente pagó el monto del Impuesto al Valor Agregado, la multa y los intereses resarcitorios y que cumplió con las condiciones establecidas en el artículo 11 en cuestión; como consecuencia, las facturas regularizadas soportan y respaldan legalmente los costos y gastos del producto



exportado o vendido; es decir, que conforme a lo establecido en la ley, son costos y gastos deducibles del Impuesto Sobre la Renta para el exportador o adquiriente; aclarando que ello es aplicable solo respecto a las facturas regularizadas y los efectos que surte la regularización mediante pago a cuenta de terceros autorizada judicialmente.

Asimismo, es necesario recalcar que la regularización contenida en el artículo 11 del Decreto 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, no libera de la responsabilidad penal que se pueda determinar en el proceso penal a los proveedores, vendedores o intermediarios, que intervienen en la cadena de comercialización.

IV. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL:

La Superintendencia de Administración Tributaria con base a lo analizado considera la emisión del Criterio Tributario Institucional siguiente:

Considerando que los contribuyentes que durante los períodos contables y fiscales anteriores al uno (01) de enero de dos mil trece (2013), hayan realizado registros contables o respaldado la devolución del crédito fiscal con facturas emitidas por personas jurídicas o individuales a quienes la Superintendencia de Administración Tributaria les haya encontrado inconsistencias en la documentación presentada por estas o no haya sido localizada la dirección de su domicilio fiscal registrado, podrán por cuenta propia o por cuenta de terceros (proveedores, vendedores o intermediarios) pagar las obligaciones tributarias del Impuesto al Valor Agregado que se haya causado por las operaciones documentadas por dichas facturas. Para tal efecto, deberán contar con resolución judicial que autorice la regularización mediante pago a cuenta de terceros.

La Superintendencia de Administración Tributaria al constatar que el contribuyente que se acogió a la regularización mediante pago a cuenta de terceros conforme lo establecido en el artículo 11 del Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, cumplió con todos los requisitos que establece este artículo y para el efecto, emitirá un informe el cual indicará: en virtud de haber verificado en los registros tributarios de la Administración Tributaria que la entidad contribuyente pagó el monto del Impuesto al Valor Agregado, la multa y los intereses resarcitorios, las facturas objeto de verificación soportan y respaldan legalmente los costos y gastos del producto exportado o vendido; por tanto, se concluye que son costos y gastos deducibles del Impuesto Sobre la Renta para el exportador o adquiriente, aplicable solo respecto a las facturas regularizadas y los efectos que surte la regularización mediante pago a cuenta de terceros autorizada judicialmente.

La regularización contenida en el artículo 11 del Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, no libera de la responsabilidad penal que se pueda



determinar en el proceso a los proveedores, vendedores o intermediarios, que intervienen en la cadena de comercialización.

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

Guatemala, 23 de agosto de 2021

Publíquese y divúlguese



Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria.

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria