CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 02-2022

"CORRELACIÓN DE COSTOS CON INGRESOS. APLICACIÓN DE LOS COSTOS Y GASTOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA"

I. ANTECEDENTES:

En la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, tanto formales como sustanciales, la Administración Tributaria ha determinado de oficio la obligación tributaria cuando los contribuyentes han omitido ingresos en sus declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, extremo que ha podido ser verificado en la auditoría realizada; siendo también un deber de los contribuyentes que compran bienes y servicios conocer a sus proveedores y evitar que los mismos evadan impuestos.

En estos casos, al momento de formular la determinación de oficio de los ingresos omitidos en el Impuesto Sobre la Renta, no se atribuye el costo de tales ingresos afectos obtenidos en el período; por lo que, al aplicar el cobro el Impuesto Sobre la Renta sobre el total de ingresos, sin considerar costos, a un tipo impositivo del 25% que debe adicionársele el 100% de multa, el cobro se vuelve el 50% sobre los ingresos, y dependiendo del tiempo transcurrido, los intereses resarcitorios pueden llegar a ser otro 50% de los ingresos (aunque en el tema de los intereses resarcitorios se reconoce su procedencia, tomando en cuenta, la pérdida del valor del dinero en el tiempo), dicho monto a cobrar en muchos casos es igual o supera el 100% de los ingresos omitidos por el contribuyente, que en el caso de venta de bienes no resulta lógico y puede contravenir preceptos constitucionales, principalmente el artículo 243 de la Constitución Política de la República que regula los principios de equidad y justicia tributaria y de capacidad de pago, así como la normativa del Impuesto Sobre la Renta.

Considerando la lógica económica, también debe comprenderse que, si los costos no están documentados, el Estado de Guatemala podría estar permitiendo la evasión tributaria de los proveedores de bienes y servicios. Además, es necesario establecer cuál fue el valor de adquisición de dichos bienes y servicios.

Al respecto es necesario mencionar que el 15 de octubre de 2019 se publicó el Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, el cual estableció en su artículo 11 la regularización mediante el pago a cuenta de terceros, en los casos donde contribuyentes registraron contablemente o respaldaron la devolución de crédito fiscal con facturas emitidas por personas jurídicas o individuales a quienes la Superintendencia de Administración Tributaria les encontró inconsistencias en la documentación presentada. En los casos judicializados y que se acogieron a esta normativa la Administración Tributaria logró una importante recaudación en el

Impuesto al Valor Agregado y en los casos donde se incluyó el Impuesto Sobre la Renta como parte de la defraudación, para los contribuyentes el costo y gasto se reconoció como deducible, previo a la verificación de determinados requisitos.

Derivado de lo anteriormente mencionado, se plantea el presente criterio, el cual se considera necesario para establecer la procedencia de atribuir el costo a los ingresos afectos omitidos en un período, ya sea durante el proceso de la auditoria (de campo o gabinete) o durante el proceso de contrarrevisión por parte de la dependencia correspondiente; así como la facultad de la Administración Tributaria de realizar dicha correlación, conforme a los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria.

II. CONSIDERACIONES LEGALES:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

"**Artículo 243. Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago."

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

"**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:(...):

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios o procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. (...)

8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios y porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de tributos. (...)

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. (...)

13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias. (...)".

"**Artículo 103. Determinación.** La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma."

"**Articulo 107. Determinación de oficio.** En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar. (...)"

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

"**Artículo 18. Disposición general.** Los costos, gastos, ingresos, activos y pasivos se valoran, para efectos tributarios, según el precio de adquisición o el costo de producción, o como se dispone en otras partes de este libro."

"**Artículo 19. Renta imponible del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.** Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas."

"**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 gravadas, los siguientes: (...)"

"**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. (...)"

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 (Q.30,000.00), 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 tarjeta 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 por cualquier medio que proporcionen los bancos del sistema o por medio de tarjetas de crédito o de débito, deben formalizarse en escritura pública".

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

Para el análisis del presente criterio institucional tributario, se debe observar previamente que, en la actividad empresarial, sea esta producción, comercialización de bienes, los costos y gastos son necesarios para su desarrollo; por tal razón, deben estar asociados con la generación de ingresos. Dichos ingresos son reinvertidos para la generación de nuevos ingresos, en lo sucesivo, es un ciclo constante de las distintas actividades económicas.

En virtud de lo indicado, aplicando los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria y capacidad de pago, la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones de fiscalización y recaudación, deberá reconocer los costos y gastos al momento de realizar una determinación de la obligación de los contribuyentes, sea ésta en el ámbito administrativo o judicial.

Para este tema, se trae a colación el principio de asociación en materia contable y financiera, el cual se desarrolla en consonancia con los principios constitucionales antes indicados, así: el costo se reconoce en el Estado de Resultados sobre la base de su asociación directa con los ingresos; es decir, que existe una correlación entre ambos conceptos. Desde el punto de vista económico y

financiero, no puede existir un ingreso sin costo, excepto en los servicios, en donde actividades asociadas a la prestación de una sola persona individual, utilización de un software, el cobro del conocimiento, el uso de intangibles, entre otros; tienen alta probabilidad de que no tengan ningún costo asociado. La correlación que existe entre los costos y gastos con los ingresos es un criterio compartido por la Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha veinte de mayo de dos mil diez, dentro del expediente número 1232-2009.[1]

El principio de asociación es de suma importancia tanto en la parte contable-financiera como en la parte tributaria; respecto a la parte tributaria, no es posible deducir un costo que no esté asociado a un ingreso, como tampoco que exista un ingreso sin su correspondiente costo. En este orden de ideas, la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 21 claramente correlaciona los ingresos con los costos y gastos, al indicar que "*se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravables (...)*", cumpliendo con los requisitos que en el artículo indicado se establecen.

Consecuentemente, la aplicación del principio de asociación aporta la información necesaria para determinar las utilidades de un período contable, puesto que las mismas serán el resultado de imputar a los ingresos obtenidos el costo relacionado con esos ingresos (ambos del mismo período), por lo que el período contable irá siempre de la mano con el principio de asociación, de lo contrario no se podría tener una referencia en el tiempo para poder asociar los unos y los otros.

En ese orden de ideas, es necesario establecer si legalmente la Administración Tributaria está facultada para realizar durante la ejecución de la auditoria de campo o gabinete o en un proceso de contrarrevisión, la correlación del costo con ingresos de un período, conforme al principio de asociación y los principios

---

[1] "Todo negocio satisface necesidades y deseos del cliente a quien se traslada un producto o servicio por un precio mayor que el que cuesta fabricarlo o producirlo. La ventaja que se obtiene con esa situación se utiliza para cubrir dichos costos y para obtener una utilidad. De ello deriva una ecuación conocida como P=C+U, es decir, que el precio de un producto o servicio será igual a su costo más el porcentaje de utilidad que la empresa desea obtener en su negociación.
La diferencia entre los ingresos totales obtenidos del consumo o del uso, tanto de los productos como de los servicios ofrecidos, menos los costos de producción o de ventas constituye la denominada "renta bruta" o "margen bruto de rentas". Dicho rubro constituye el margen bruto de ganancias o de utilidades que se conoce como margen de contribución; es decir, la proporción o la medida en que dicho rubro contribuye a la obtención de una renta anual definitiva. De esta cantidad deberán descontarse además de aquellos costos, los gastos en lo que una empresa necesariamente haya incurrido para alcanzar aquel nivel de ingresos o de producción deseado de manera indirecta. Tales gastos se conocen como costos fijos o indirectos, o simplemente "gastos". Será el margen bruto de rentas, el que se verá afectado con la deducción de tales gastos y será determinante para establecer si éste alcanza a cubrir los costos fijos; en otras palabras, definirá los gastos en los que de manera indirecta haya incurrido necesariamente una persona o empresa para obtener su fuente de ingresos".

constitucionales de equidad y justicia tributaria y capacidad de pago, consagrados en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuando el contribuyente ha omitido ingresos en su declaración del Impuesto Sobre la Renta. En ese sentido, el numeral 3 del artículo 98 del Código Tributario establece, entre otras funciones, la de "*verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios o procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de* ***establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente****. (...)*" (el resaltado no es del original).

Asimismo, el numeral 13 de ese mismo artículo contempla la revisión de documentos de los contribuyentes que se relacionen con la determinación y el pago de obligaciones tributarias; en consecuencia y en el ejercicio de dicha función, si el contribuyente cuenta con los documentos que respaldan las compras de bienes, pueden ser tomados en cuenta, sin perjuicio de los elementos de fiscalización que pudieran haberse obtenido de terceros.

También tiene asidero en su facultad de establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos; siendo obligación de la misma Administración Tributaria el de 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, tal como lo regula el artículo 98 numerales 8 y 12 del Código Tributario.

Además de lo anterior, en el ámbito tributario, al producirse una determinación de la obligación tributaria sobre base cierta o presunta por parte de la Administración Tributaria, por concepto de omisión de ingresos, se conjugan varios principios constitucionales que deben observarse en la aplicación, interpretación e integración de las leyes tributarias, siendo estos: de equidad y justicia tributaria (reconocimiento de costos) y de capacidad de pago (prohibición de tributos confiscatorios).

Por lo anteriormente expuesto, se presenta el siguiente criterio tributario.

IV. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL SOBRE LA CORRELACIÓN DE COSTOS CON INGRESOS (PRINCIPIO DE ASOCIACIÓN), PARA DETERMINAR LA UTILIDAD DE PROVEEDORES NO LOCALIZADOS A CONTRIBUYENTES QUE SE LE HAN REPARADO DICHOS GASTOS Y QUE DESEEN PAGAR A CUENTA DE TERCEROS.

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

Considerando que en ámbito tributario existe riesgo que los contribuyentes pudieran omitir ingresos afectos al Impuesto Sobre la Renta, la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus atribuciones procede a determinar de oficio la obligación tributaria, concluyendo que es necesario que durante un proceso de fiscalización, en la ejecución de la auditoria de campo o gabinete o en un proceso de contrarrevisión que se practique, se establezca el costo inherente a dichos ingresos omitidos, para que con ello se determine con precisión la renta imponible afecta al Impuesto Sobre la Renta y el impuesto a pagar en los casos de proveedores no localizados a contribuyentes que se le han reparado dichos gastos y que deseen pagar a cuenta de terceros.

Para tal efecto se deberá examinar la información proporcionada por el contribuyente auditado (documentación de las compras), información de terceros, o en su caso, establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de utilidad bruta y utilidad neta. Se exceptúa de esta metodología la prestación de servicios, ya que los mismos, por sus características inherentes, el índice de ganancia puede variar en rangos muy amplios, lo que convierte este método en una opción imprecisa, en virtud que hay algunas clases de servicios que no tienen costos asociados.

También debe considerarse que, para la determinación de los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas asociados a los ingresos omitidos, el contribuyente debe aportar las pruebas y la documentación legal de respaldo para ser valorados por parte de la Administración Tributaria, siempre y cuando se paguen los impuestos dejados de enterar por la falta de documentación o de cumplimiento de requisitos que implican omisión en el pago de impuestos.

Para el efecto, los auditores tributarios actuantes deberán establecer los impuestos a pagar o los requisitos que deben cumplirse para poder aceptar los costos y gastos deducibles.

La Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones de fiscalización y recaudación, deberá reconocer los costos y gastos, al momento de realizar una determinación de la obligación de los contribuyentes, sea esta en el ámbito administrativo o judicial.

Como guía no limitativa se pueden establecer lo siguiente:

a) Si existe la factura: Que el proveedor haya pagado el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta correspondientes.
De no haberse efectuado el pago, proceder al cobro de ambos impuestos. En el caso del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con el régimen registrado por los proveedores. Si los proveedores son no localizados y eso impide la realización de la auditoría a los registros contables del mismo, se podrá optar por el régimen simplificado sobre ingresos o al establecimiento

de márgenes de ganancias el que sea mayor esto atendiendo a un criterio de justicia tributaria para el adquiriente del bien o servicio.

b) Si se comprueba el pago de salarios, que se llenen los requisitos de pago de las cuotas patronales y laborales.

c) En el caso de Factura Especial, que se retengan y enteren al fisco el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta correspondientes.

d) Que se aporten las pruebas necesarias para que la Administración Tributaria pueda perseguir penalmente a los proveedores que no cumplieron con sus obligaciones tributarias.

PONENTE: Intendencia de Fiscalización.

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

Guatemala, 18 de octubre de 2022.

Publíquese y divúlguese.

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria
SAT