SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 03-2023

"DOCUMENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS -DTE- EMITIDOS CON EL NOMBRE Y NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA DEL ARRENDANTE Y LA PROCEDENCIA DEL CREDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DEDUCIBILIDAD DEL GASTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PARTE DEL ARRENDATARIO, CUANDO EXISTE PREVIAMENTE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO"

I. ANTECEDENTES:

En los procesos de verificación de la procedencia de la solicitud de devolución del crédito fiscal a exportadores y contribuyentes que venden a entidades exentas, así como en procesos de auditorías, se han formulado ajustes al crédito fiscal por operaciones de exportación, al crédito fiscal por operaciones locales y ajustes por costos y gastos no deducibles en el Impuesto Sobre la Renta, fundamentándose en el hecho de que las facturas que soportan tal crédito fiscal y gasto de operación se encuentran consignados con el nombre y Número de Identificación Tributaria -NIT- de otra persona individual o jurídica distinta, siendo en la mayoría de los casos, emitidas a nombre del arrendante de las instalaciones donde opera el contribuyente arrendatario, por los servicios de energía eléctrica, servicio de agua potable y servicio telefónico, existiendo previamente para tal efecto un contrato de arrendamiento.

Derivado del uso de la Factura Electrónica existe limitante en registrar en el Libro Electrónico de Compras y Servicios Adquiridos las facturas por concepto de servicio de energía eléctrica, agua y teléfono, como consecuencia de lo manifestado en el párrafo anterior.

También se ha establecido en otros casos donde el arrendante paga los servicios de energía eléctrica, servicio de agua potable y servicio telefónico; y en el valor de estos servicios son incluidos en el valor del arrendamiento mensual, situación que se considera de riesgo para el arrendante en virtud de una falta de pago por parte del arrendatario.

En el proceso de auditoria puede 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.

Por lo cual, surge la necesidad establecer en estos casos la procedencia del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación y por operaciones locales; así como la deducción del gasto en el Impuesto Sobre la Renta. De esta forma, brindar certeza, tanto a lo interno de la Administración

Tributaria, como a derechos que le asisten a los contribuyentes, a quienes sin que tal situación les sea imputable, se les ha perjudicado en cuanto a la posibilidad del reconocimiento al crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado o en su caso su devolución; así como a la deducción de costos y/o gastos para efectos de determinación de la renta imponible.

II. CONSIDERACIONES LEGALES:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

"**Artículo 5.- Libertad de acción.** Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma."

"**Artículo 43.- Libertad de industria, comercio y trabajo.** Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes."

"**Artículo 135. Deberes y derechos cívicos.** Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...)

d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. (...)"

"**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 y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: (...)"

"**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 1-98 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

"**Artículo 3. Objeto y funciones. 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 tributarios, 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. (...)"

"Artículo 23. Atribuciones. Son atribuciones del Superintendente de Administración Tributaria:

f) Elaborar las disposiciones internas que en materia de su competencia faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos, y de los reglamentos aprobados por el Directorio. Estas disposiciones internas constituirán información pública y el Superintendente es responsable de su publicación, en el sitio de Internet de la SAT, de conformidad con la Ley y la Constitución Política de la República. (...)"

DECRETO LEY NÚMERO 106 CÓDIGO CIVIL.

"Artículo 1935. Salvo estipulación expresa, es a cargo del inquilino el consumo de la energía eléctrica y servicio telefónico, así como el agua que exceda de la que corresponde al inmueble o la cantidad determinada en el contrato."

"Artículo 1880. El arrendamiento es el contrato por el cual una de las partes se obliga a dar el uso o goce de una cosa por cierto tiempo, a otra que se obliga a pagar por ese uso o goce un precio determinado.
Todos los bienes no fungibles pueden ser objeto de este contrato, excepto aquellos que la ley prohibe arrendar y los derechos estrictamente personales.
La renta o precio del arrendamiento debe consistir en dinero o en cualquiera otra cosa equivalente, con tal que sea cierta y determinada."

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. Sin embargo, 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 6. Conflictos de Leyes.** En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate."

"**Artículo 15. Preeminencia de la Obligación Legal sobre la Contractual.** Privilegios y garantía del crédito tributario. Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes. (...)"

"**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 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. (...)

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. (...)."

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

"**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. Se entiende por actividad económica, la actividad que supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios. (...).

...Para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, la Administración Tributaria aplicará los siguientes criterios:

a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.

b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

En consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio (...)"

"**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, notas de débito o crédito 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 aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren 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 (...)

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 (...)".

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

"**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. (...)"

2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro, cuando corresponda (...)

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. (...)".

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

Para el análisis del presente criterio tributario institucional, es necesario tomar en consideración los Principios Tributarios son normas que obedecen a un postulado de justicia, y que tienen aplicación en los diversos ámbitos del derecho tributario, desde la aprobación de normas hasta la resolución de conflictos con los contribuyentes. Un sistema tributario justo se inspira siempre en los principios de generalidad tributaria y capacidad contributiva, igualdad y progresividad. Los principios dentro del sistema tributario son necesarios e imprescindibles para su existencia, tomando en cuenta además que dichos principios son indivisibles, ya que no pueden existir el uno sin el otro.

El Principio de Justicia Tributaria predica que en el sistema tributario se debe de prohibir las desigualdades dentro de los obligados y promocionar una igualdad de gravamen dentro de cada tributo, siendo en gran parte el resultado de la aplicación de todos los demás principios constitucionales en materia tributaria.

La justicia tributaria no solo se materializa en la repartición de los ingresos recaudados por el Estado, sino que por el contrario también se manifiesta en el pago de los impuestos, la aceptación de la deducción de costos y gastos deducibles por parte del contribuyente, compensación de crédito fiscal, exenciones fiscales y aplicación de los demás beneficios tributarios regulados por la norma para fomentar que todos contribuyan al gasto público, pero lo hagan de una manera equitativa, justa y proporcional.

Dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, el principio de equidad y justicia esta normado en el articulo 239 donde indica que "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributara…", también en el artículo 243 del mismo cuerpo legal donde regula: "El sistema tributario debe ser justo y equitativo…", comprobando así que dicho principio constitucional es de importante observancia en la aplicación del derecho tributario y que el mismo debe encaminar el actuar de los funcionarios y empleados públicos, especialmente al momento de realizar determinaciones del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En ese sentido, el artículo 4 del Código Tributario, señalado entre las consideraciones legales del presente criterio, el cual regula que: "*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.*" (la negrita no es del original); lo cual implica que la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones y para la aplicación de la legislación tributaria pertinente en cada caso, debe observar en orden de jerarquía y los principios constitucionales.

En virtud de lo anterior, es congruente que la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de realizar algún ajuste al crédito fiscal por operaciones de exportación, al crédito fiscal por operaciones locales y ajustes por costos y gastos no deducibles en el Impuesto Sobre la Renta, fundamentándose en el hecho de que las facturas que soportan tal crédito fiscal y gasto de operación se encuentran consignados con el nombre y Número de Identificación Tributaria -NIT- de otra persona individual o jurídica distinta, siendo en la mayoría de los casos, emitidas a nombre del arrendante de las instalaciones donde opera el contribuyente arrendatario, por los servicios de energía eléctrica, servicio de agua potable y servicio telefónico, existiendo previamente para tal efecto un contrato de

arrendamiento, las mismas deban ser aceptadas en virtud de lo regulado por el Principio de Justicia Tributaria.

En esa línea de ideas, el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, desarrolla el Principio de Solidaridad Tributaria indicando en su literal d), que es un deber cívico de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, lo cual implica que todos los guatemaltecos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que es comprensible que con base en el Principio de Solidaridad Tributaria se sustenten tributos que guardan fines específicos como en el caso del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, entre otros.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, es necesario recordar que es un impuesto indirecto que recae sobre los actos y contratos gravados, generados principalmente por:

- La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios en el territorio nacional.
- Las importaciones.
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, etc.

Cabe indicar que no obstante dentro de los hechos generadores del Impuesto al Valor Agregado se encuentran los arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, sin embargo, las características de cada escenario específico de este segmento de la economía no son desarrolladas por la Ley de éste Impuesto, tal es el caso de la identificación de a quién corresponde el pago de servicio de energía eléctrica, servicio de agua potable y servicio telefónico, para lo cual el artículo 1935 del Código Civil establece que: "*Salvo estipulación expresa, es a cargo del inquilino el consumo de la energía eléctrica y servicio telefónico, así como el agua…*"

No obstante lo anteriormente indicado, en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece que se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con que las facturas hayan sido emitidas **a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria,** es el caso que para los arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, en atención a lo establecido en el Código Civil, las facturas se encuentran emitidas con el nombre y NIT de los arrendantes, no así de los arrendatarios, provocando una contradicción normativa que afecta directamente la capacidad contributiva de los contribuyentes que en cumplimiento de lo establecido en el Código Civil, incumplen con lo normado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, teniendo como consecuencia directa la imposibilidad del aprovechamiento del crédito fiscal.

La mencionada contradicción normativa, resulta insubsanable para los contribuyentes y los coloca en un estado de desigualdad e indefensión, violentando

el principio constitucional de Equidad y Justicia Tributaria, contenido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que la Administración Tributaria en cumplimiento de la atribución legal contenida en el artículo 98 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, debe verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, y tiene el menester de aplicar, interpretar e integrar la norma tributaria contenida en el artículo 18, literal b) del Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De esa cuenta, para establecer la procedencia del crédito fiscal por aquellos servicios respaldados con facturas a nombre del arrendante, es preciso mencionar que el principio de capacidad de pago busca que la medida de la tributación de un contribuyente se dé conforme a circunstancias que reflejen su aptitud contributiva, ya sea por la renta, patrimonio, consumo, ingresos u otros parámetros que el legislador considera para establecer la capacidad contributiva y una vez delimitado el hecho generador y demás bases de recaudación, permita depurar la base imponible para que toda persona que tenga obligación de pagar el impuesto, lo realice en función de su capacidad económica, evitando que el Estado grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes y sea por ende, confiscatorio.

A este respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 243 prohíbe expresamente los tributos confiscatorios, por lo cual en el presente caso al no permitir la deducción de los costos y gastos en la determinación de la renta imponible en el Impuesto Sobre la Renta o el aprovechamiento del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que corresponde al pago de servicios en que incurre el empresario en su calidad de arrendatario contraviene lo preceptuado en dicho artículo.

La Corte de Constitucionalidad en el Expediente 1118-2018, Sentencia de 11/07/2018 se pronunció en ese sentido estableciendo que: Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o renta. En este sentido se ha señalado que en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerar confiscatorio.

Es así que, en el presente caso, es imperante para la aplicación e interpretación de los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se haga con base en los principios constitucionales mencionados, que obligan a analizar y determinar si el crédito fiscal como los costos y gastos por los servicios de energía eléctrica, agua potable y servicio telefónico son procedentes, independientemente que la factura haya sido emitida a nombre del arrendante; siempre que el crédito fiscal

reportado esté relacionado con la actividad económica del contribuyente y con su proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios, como también, que los costos y gastos sean necesarios para producir o conservar su fuente productora de rentas gravadas.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado es necesario comentar que de manera general, es procedente que los contribuyentes tengan derecho a acreditarse el Impuesto al Valor Agregado pagado a sus proveedores que les precedieron en la cadena de comercialización (crédito fiscal) deduciéndolo del Impuesto al Valor Agregado generado por las ventas a sus clientes (débito fiscal), de la forma como lo establece el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual norma que se reconoce crédito fiscal cuando se cumplen con los siguientes requisitos:

"a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que autoimpriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley, asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren 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. (...)" (Subrayado y negrilla no son del texto original)

Dichos requisitos prevén hacer más eficiente la función de recaudación, control y fiscalización de la Administración Tributaria, reduciendo la elusión y evasión fiscal. Con relación a la deducibilidad de los costos y gastos en el Impuesto Sobre la Renta, es necesario mencionar que conforme a lo indicado en el artículo 22 numeral 4. de la Ley de Actualización Tributaria, podría interpretarse que debido a que las facturas están a nombre de un contribuyente distinto de quién está deduciendo el gasto, no

es procedente su deducibilidad, sin embargo, al tenor de lo que establece el primer párrafo del artículo 21 de la citada Ley, debe considerarse que el gasto efectuado por el arrendatario es útil, necesario, pertinente o indispensable para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, situación que deberá ser confirmada con el respectivo contrato de arrendamiento y sus respectivos registros contables.

En los procesos de evacuación de audiencia y resoluciones se ha observado que las entidades auditadas ha proporcionado copia del contrato de arrendamiento y entre las cláusulas se estipula por ejemplo: que el pago de energía eléctrica corre por cuenta del arrendatario siendo esta responsable del pago de su consumo normal y sus excesos; además, se puede constatar que las direcciones consignadas en las facturas objeto de ajuste se indica como dirección del suministro de energía eléctrica, las direcciones de los inmuebles dados en arrendamiento.

No obstante la existencia del contrato, en la etapa de audiencia y resoluciones se ha considerado que las facturas por la utilización de servicios respaldados con facturas a nombre de otro contribuyente es un requisito insubsanable, que no está en discusión la vinculación del servicio al proceso de producción y comercialización de bienes y servicios y resaltan que lo que se está objetando es el hecho de que las facturas que respaldan el crédito fiscal no cumplen con los requisitos del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo que se denota en la formulación del ajuste, etapa de audiencia y análisis en la etapa de resoluciones es: a) que no se está dando valor probatorio al contrato de arrendamiento; b) no se analiza la sustancia de la operación en cuanto a la aplicación del quinto y sexto párrafo del artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y c) se circunscribe a su forma legal en cuanto a la aplicación del artículo 18 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Para el análisis y evaluación del caso, también debe tenerse presente, lo relativo al principio de contabilidad Generalmente aceptado **"SUSTANCIA ANTES QUE FORMA"**. A este respecto, en el Criterio Tributario Institucional No. 05-2021 denominado "APLICACIÓN DE BANCARIZACIÓN EN EL PAGO A PROVEEDORES A TRAVÉS DE TERCEROS O PAGOS REALIZADOS POR TERCERO" se indica: *"Un aspecto relevante a determinar en la labor de revisión y fiscalización, es la "sustancia antes que la forma" lo cual significa que las transacciones y eventos económicos deben contabilizarse y presentarse, de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no solamente de acuerdo a su forma; es decir, que debe prevalecer la sustancia económica, determinando si la operación es real, si tiene sentido económico y que se debe a una realidad económica o financiera; esto aplicado al tema de bancarización en materia tributaria, obliga a analizar la sustancia de la operación; en otras palabras, la realidad económica de la transacción, independientemente del medio de pago utilizado; de lo contrario la Administración Tributaria al limitarse a aplicar la norma sin valorar los argumentos y medios de prueba aportados, vulnera el derecho de defensa de los contribuyentes, el principio de capacidad de pago, así como el principio de no*

confiscación en materia tributaria, al no permitir la deducibilidad de costos y gastos que si fueron incurridos y que cumplen otras condiciones estipuladas en la ley específica y el crédito fiscal con sus propias reglas de procedencia; al no ser el único requisito que los contribuyentes deben cumplir."

En atención a la aplicación del Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado "SUSTANCIA ANTES QUE FORMA", la Administración Tributaria no debe limitarse a aplicar taxativamente la literal b) del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el numeral 4 del artículo 22 de Ley de Actualización Tributaria; sin valorar los medios de prueba aportados.

Al analizar la sustancia de la operación objeto de análisis, deberá valorarse lo siguiente:

- **El contrato de arrendamiento**. El artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula la libertad de acción así "*Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no le prohíbe (...)*"; lo cual implica que el contribuyente en el ejercicio de su libertad de acción y en el desarrollo de su actividad mercantil, realiza actos y contratos, conforme a las leyes que los amparan. Aunado a ello, la Carta Magna en su artículo 43 reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo; lo cual evidentemente debe interpretarse juntamente con las demás normas ordinarias.

  En este sentido, se cita lo indicado en la Resolución Número 570-2004 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, de fecha 8 de julio de 2004: *"...se establece claramente que corresponde al inquilino el pago de los servicios de energía eléctrica y servicio telefónico, y tomando en cuenta que la recurrente demostró el gasto incurrido adjuntando las facturas que amparan los gastos efectuados por servicio de energía eléctrica, respaldado por el contrato de arrendamiento; en ese orden, las pruebas para desvanecer el ajuste, sí tienen valor probatorio, al haber presentado los documentos que demuestran la justificación del gasto incurrido; en tal virtud, el ajuste al crédito fiscal carece de base técnica y legal, por lo que el ajuste por este concepto* ***debe desvanecerse****"*.

  Con relación al contrato de arrendamiento es necesario indicar que la suscripción del mismo no contradice lo preceptuado en el artículo 15 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, ya que, los convenios realizados entre particulares en asuntos tributarios generalmente no son vinculantes para el fisco, tomando en cuenta que estos contratos no pueden alterar la calidad del sujeto pasivo, siendo esta la persona obligada al pago de los impuestos, para el caso concreto, el contrato determina la persona que está pagando el servicio (luz, teléfono, agua) quien es el sujeto pasivo de conformidad con el Código Tributario. El contrato no cambia la calidad de sujeto pasivo, solo hace la aclaración necesaria de forma sustantiva, que es el tema a discutir en el criterio, por lo que en este

tipo de situaciones los servicios esenciales de energía eléctrica, agua y teléfono, son utilizados por la entidad arrendataria, quien al haber efectuado el pago de los servicios tiene derecho al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y su deducibilidad en el Impuesto Sobre la Renta.

Derivado de su función verificadora y fiscalizadora, la Administración Tributaria debe comprobar las operaciones realizadas por los contribuyentes y la sustancia de éstas, siendo por ello imperante cuando una transacción tenga incidencia fiscal (crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado o costo y gasto deducible en el Impuesto Sobre la Renta), que el contribuyente cuente con la prueba documental que la respalda. En este sentido, se cita lo indicado en la Resolución del Directorio Número 1056-2004 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, del 14 de diciembre de 2004: *"(...) situación que en todo caso debió probar la contribuyente, en consonancia con lo establecido en el artículo 126 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual estipula: "Carga de la Prueba. Las partes tienen la carga de demostrar sus respectivas proposiciones de hecho. Quien pretende algo ha de probar los hechos constitutivos de su pretensión;* ***quien contradice la pretensión del adversario, ha de probar los hechos extintivos o las circunstancias impeditivas de esa pretensión.****"; (el resaltado no es del original)."*

- Que el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado para operaciones locales y/o de exportación encuadre dentro de lo que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado referente a la procedencia de dicho crédito fiscal. En dicho artículo se indica que la Administración Tributaria aplicará dos criterios para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente:

  "a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.

  b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

  En consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio (...)"

- Que el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado cumpla con los demás requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a), c), d) y e) y lo indicado en el penúltimo párrafo de dicho artículo: "*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.*"

- Referente a la deducibilidad del gasto en el Impuesto Sobre la Renta, que encuadre dentro de lo que establece el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria el cual indica que: "Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, (...)", así como lo que establece el artículo 22 de dicha Ley el cual se refiere a los requisitos para establecer la procedencia de las deducciones, principalmente: "1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por esté título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deber estar debidamente contabilizados. 2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado por este libro, cuando corresponda. (...), 4. Tener los documentos y medios de respaldo (...)"

- Que el arrendatario demuestre que efectuó el pago correspondiente de las facturas que respaldan costos y gastos deducibles o que constituyan créditos fiscales derivados del servicio de energía eléctrica, de agua potable y servicio telefónico objeto de análisis.

Es importante hacer ver que no se pueden perjudicar derechos de los contribuyentes, el acaecimiento de situaciones que no le son directamente imputables, como lo es el hecho de que por razones de operatoria mercantil no puedan emitirle facturas a su nombre y Número de Identificación Tributaria, por lo que en ningún momento debe restringir, disminuir ni limitar la posibilidad de aprovechar el crédito fiscal y la deducción del costo o gasto para efectos de la determinación de la renta imponible para el cálculo de Impuesto Sobre la Renta.
Derivado de lo anteriormente mencionado, se plantea el presente criterio el cual se considera necesario para establecer la procedencia del crédito fiscal y la deducibilidad del gasto en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, cuando la factura está emitida con el nombre y NIT de otra persona individual o jurídica, para el caso de los arrendamientos.

IV. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL SOBRE "DOCUMENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS -DTE- EMITIDOS CON EL NOMBRE Y NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA DEL ARRENDANTE Y LA PROCEDENCIA DEL CREDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DEDUCIBILIDAD DEL GASTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PARTE DEL ARRENDATARIO, CUANDO EXISTE PREVIAMENTE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO".

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene entre sus funciones el ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y de los tributos que gravan el comercio exterior, que procure un alto nivel de cumplimiento tributario.

Para ello tiene la atribución de elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de su objeto y funciones.

Entre estas disposiciones internas se encuentran los Criterios Tributarios Institucionales que surgen de las controversias tributarias y aduaneras originadas por la falta de claridad o ambigüedad, así como de la interpretación y aplicación de las leyes y reglamentos. Estos Criterios contribuyen en la eficacia y transparencia en el actuar de la Administración Tributaria al ser una herramienta útil y de cumplimiento obligatorio para los funcionarios y empleados de la SAT y de guía a los contribuyentes para generar certeza jurídica.

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

En los casos de servicios adquiridos por un contribuyente arrendatario por concepto de servicio de energía eléctrica, servicio de agua potable y servicio telefónico, donde el crédito fiscal para operaciones de exportación y para operaciones locales y el costo o gasto está documentado con factura emitida con el nombre y Número de Identificación Tributaria de otra persona individual o jurídica (arrendante), será procedente como gasto deducible y como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado para el arrendatario, cuando:

1. Las facturas de los servicios de agua, luz y teléfono estén emitidos a nombre del propietario del bien inmueble, quien a su vez es el arrendante.

2. Que en el contrato de arrendamiento se estipule que los servicios serán pagados por el arrendatario.

3. Que la dirección consignada en las facturas o documentos FEL coincida con la dirección del bien arrendado.

4. Que los costos y gastos sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir las rentas gravadas en el Impuesto Sobre la Renta y que se vinculen con la actividad económica en el Impuesto al Valor Agregado.

5. Que el arrendatario demuestre que efectuó el pago correspondiente de las facturas que respaldan costos y gastos deducibles o que constituyan créditos fiscales derivados del servicio de energía eléctrica, de agua potable y servicio telefónico objeto de análisis.

Además, que el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado cumpla con los demás requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a), c), d) y e) y lo indicado en el penúltimo párrafo de dicho artículo "*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.*"

Referente a la deducibilidad del gasto en el Impuesto Sobre la Renta , que encuadre dentro de lo que establece el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria el cual indica que: *"Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas,* así como lo que establece el artículo 22 de dicha Ley el cual se refiere a los requisitos para establecer la procedencia de las deducciones, principalmente: *"1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por esté título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deber estar debidamente contabilizados. 2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado por este libro, cuando corresponda (...), 4. Tener los documentos y medios de respaldo (...)"*

El presente criterio, deberá ser considerado por la dependencia que corresponda, en lo concerniente al registro de las facturas arriba mencionadas en el libro electrónico de Compras y Servicios Adquiridos del arrendatario.

PONENTE: Intendencia de Fiscalización.

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

Guatemala, 29 de diciembre de 2023.

Publíquese y divúlguese.

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria