

CRITERIOS TRIBUTARIOS INSTITUCIONALES

No. 3-2017

FORMAS DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD

I. ANTECEDENTES:

La Administración Tributaria ha realizado de manera periódica criterios institucionales en materia tributaria y aduanera con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En ese orden de ideas se realizaron 2 mesas de generación de insumos los días 4 y 13 de octubre en las cuales participaron contribuyentes, firmas de auditoría, firmas de abogados, etc.

En las referidas mesas de generación de insumos, los participantes expusieron sus distintas posturas, dudas, comentarios y observaciones en cuanto a la operatividad del Impuesto de Solidaridad, principalmente en cuanto a su forma de acreditamiento y los casos más frecuentes en los cuales se han dado distintos puntos de vista y criterios entre los participantes.

Los casos que se abordaron y que se consideró prudente formalizar un Criterio Tributario Institucional, fueron los de:

- Remanente de pago de ISO.
- Pago anticipado de cuarto trimestre de ISO.
- Acreditamiento de ISR pagado en enero al pago del cuarto trimestre del impuesto de solidaridad.
- Acreditamiento al ISO de ISR en rentas de capital y ganancias de capital.
- Cambio de opción en la forma de acreditamiento.

Por esa razón, se elaboraron los siguientes criterios, para que sean considerados por la Junta de Criterios y en caso que se considere pertinente, sean aprobados los mismos.

II. BASE LEGAL:

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



“ARTÍCULO 43. COMPENSACION. Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria”.

LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

“ARTÍCULO 1. Materia del Impuesto. Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”.

“ARTÍCULO 3. Hecho generador. Constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta Ley”.

“ARTÍCULO 10. Pago del impuesto. El impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes”.

“ARTÍCULO 11. Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre si. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.

b) Los pagos trimestrales del impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la

Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo”.

LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA Y SUS REFORMAS:

“ARTÍCULO 2. Categorías de rentas según su procedencia. Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Las rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo. 3. Las rentas del capital y las ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro. Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro”.

“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: (...) 15. Los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente. Se exceptúan los recargos, intereses y las multas por infracciones tributarias o de otra índole, aplicadas por el Estado, las municipalidades o las entidades de los mismos; también se exceptúa el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos, cuando no constituyan costo (...).”.

“ARTÍCULO 37. Período de liquidación definitiva anual. El período de liquidación definitiva anual en este régimen, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente. La Administración Tributaria a solicitud de éstos, puede autorizar períodos especiales de liquidación definitiva anual, los cuales inician y concluyen en las fechas en que se produzca la iniciación y el cese de la actividad, respectivamente”.

“ARTÍCULO 38. Pagos trimestrales. Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas:

1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o,
2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, deberá ser utilizada en el período de liquidación definitiva anual que corresponda. El cambio de opción deberá avisarse a la Administración Tributaria en el mes de diciembre y surtirá efecto a partir del primer pago trimestral correspondiente al período anual inmediato siguiente.

El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y lo enterará dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados al Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación. Los contribuyentes sujetos a pagos trimestrales que utilicen la opción de cierres contables parciales, deberán conservar los estados financieros correspondientes a cada trimestre para efectos de su fiscalización de cada trimestre por separado para efectos de fiscalización.

El pago del impuesto correspondiente al cuarto trimestre se realizará conjuntamente con la declaración de liquidación definitiva anual”.

“ARTÍCULO 39. Obligación de determinar y pagar el impuesto en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual. También están obligados a presentar la declaración jurada los contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, o cuando excepcionalmente no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el período de liquidación definitiva anual. La liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual”.

“ARTÍCULO 83. Hecho generador. Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este Título, la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país”.

“ARTÍCULO 84. Campo de aplicación. Las rentas gravadas de conformidad con el artículo anterior se clasifican en:

1. Rentas del capital inmobiliario.

a. Constituyen rentas del capital inmobiliario las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, siempre que su giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos.

2. Rentas del capital mobiliario. Constituyen rentas del capital mobiliario:

a. Los intereses, en los términos del artículo 4 de este Libro, pagados o acreditados y las rentas en dinero o en especie provenientes de créditos de cualquier naturaleza, con o sin cláusula de participación en las utilidades del deudor. No constituyen rentas de capital cuando dentro de su giro habitual, el contribuyente otorgue créditos de cualquier naturaleza, en cuyo caso tributará conforme al régimen para las rentas de las actividades lucrativas en el que se encuentre inscrito.

b. Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o

naturaleza de bienes muebles tangibles y de bienes intangibles tales como derechos de llave, regalías, derechos de autor y similares. No constituyen rentas de capital mobiliario las que se obtengan del giro habitual del comercio de los bienes o derechos individualizados en esta literal y las mismas tributarán conforme al régimen para las rentas de las actividades lucrativas en el que se encuentre inscrito.

c. Las rentas vitalicias o temporales originadas en la inversión de capitales, las rentas de capital originadas en donaciones condicionadas y las rentas derivadas de contratos de seguros, salvo cuando el contribuyente deba tributar como rentas del trabajo.

d. La distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé.

3. Ganancias y pérdidas de capital.

a. Son ganancias y pérdidas de capital de conformidad con lo dispuesto en este título, las resultantes de cualquier transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos.

b. También constituyen ganancias de capital:

i. El monto de la revaluación de los bienes que integran el activo fijo de las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y el presente libro.

ii. Cualquier incremento de patrimonio proveniente de la enajenación de derechos o bienes afectados a actividades productoras de rentas gravadas en el título II, contabilizados en los libros que se deben llevar al efecto, incluso los realizados con motivo de la liquidación total o parcial de la actividad. Cuando dichos derechos o bienes estén sujetos a depreciación y se enajenen por un valor superior al que les corresponda a la fecha de la transacción de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluye como ingreso gravable en el período en que se realice la operación.

c. Se estima que no existe ganancia o pérdida de capital en los casos siguientes:

i. La división de la cosa común.

ii. La liquidación del patrimonio conyugal.

iii. El aporte a un fideicomiso de garantía o a un fideicomiso testamentario y la devolución del aporte. En ningún caso, los supuestos a que se refieren los tres incisos precedentes pueden dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

iv. Las reducciones del capital. Excepto cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, será renta del capital mobiliario la parte correspondiente a utilidades acumuladas, no distribuidas previamente.

v. Tampoco existe ganancia de capital en las revaluaciones de activos que se efectúen por simples partidas de contabilidad, pero al enajenarse dichos activos, la diferencia entre el valor de la venta y el valor en libros de dichos bienes anterior a la revaluación, esté afecta al impuesto regulado en este título.

vi. No se consideran pérdidas de capital las siguientes: a. Las no justificadas. b. Las debidas al consumo.

c. Las debidas a transmisiones gratuitas por actos entre-vivos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo que regula los costos y gastos deducibles de este libro.

4. Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares. Constituyen rentas de capital, las provenientes de premios de loterías, rifas, sorteos, bingos o por eventos similares. En el caso de premios que no sean en efectivo, el impuesto se aplica sobre el valor de libre competencia del derecho o del bien objeto del premio”.

“ARTÍCULO 85. Contribuyentes. Son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas en el presente título. Para los efectos de este título, se consideran entes o patrimonios, los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas. Quienes deben cumplir con las obligaciones tributarias formales y materiales de estos entes o patrimonios, serán los señalados en el artículo 22 del Código Tributario y los que legalmente representan a los mismos”.

“ARTÍCULO 86 Responsables como agentes de retención. Actúan y son responsables como agentes de retención de las rentas gravadas a que se refiere este título, los siguientes:

1. Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con esta Ley, Código de Comercio u otras leyes.

2. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas.

3. Las universidades, colegios, asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios profesionales y otros entes asociativos.

4. Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

El incumplimiento de la obligación de retener se sanciona de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario”.

“ARTÍCULO 88. Base imponible de las rentas de capital. Las bases imponibles de las rentas de capital son:



1. La base imponible de las rentas de capital mobiliario está constituida por la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos las rentas de capital exentas. Para el caso de intereses que provengan de diferenciales de precios y de descuentos, la base imponible la constituye la totalidad de lo percibido al amortizar o enajenar el título o valor, menos el precio de adquisición del mencionado título o valor.

2. La base imponible de las rentas de capital inmobiliario, la constituye la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos un treinta por ciento (30%) de esa renta en concepto de gastos, salvo prueba en contrario que se adjuntará a una declaración jurada a presentarse durante el mes de enero de cada año, con la documentación que acredite que el gasto fue mayor a ese porcentaje. Para el efecto se presentará a la Administración Tributaria la correspondiente solicitud de devolución”.

“ARTÍCULO 89. Base imponible para ganancias y pérdidas de capital. La base imponible de las ganancias o pérdidas de capital es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien registrado en los libros contables. En el caso de ganancias de capital por revaluación de bienes para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, la base imponible es el valor revaluado menos el valor de adquisición.

El costo del bien se establece así:

1. Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad según el Código de Comercio y este libro, el costo base del bien es el valor contabilizado, más el valor de las mejoras incorporadas al mismo, menos las depreciaciones acumuladas y contabilizadas hasta la fecha de enajenación, tanto sobre el valor original del bien como de las mejoras que se le incorporaron.

2. Para los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa, el costo del bien es el valor de adquisición o el valor que haya sido revaluado siempre y cuando se haya pagado el impuesto establecido en el presente título.

3. No obstante lo establecido en los numerales anteriores, para los casos de enajenación de acciones o participaciones sociales, su costo es el valor de adquisición que estuviere documentado por parte del vendedor de las acciones o el valor establecido en libros de la sociedad emisora en el momento de la enajenación por parte del contribuyente, valor que debe certificar la entidad emisora.

4. Para los bienes y derechos adquiridos por donación entre vivos, el costo es el de adjudicación para el donatario.

El valor de enajenación se establece así: El valor de transferencia es el importe real por el que la enajenación se haya efectuado. Por importe real del valor de enajenación se toma el efectivamente pagado menos la deducción por gastos para efectuar la transacción, tales como: comisiones de compra y de venta, gastos notariales, de registro y otros que se restan del valor de la enajenación, deducción que se limita como máximo al equivalente del quince por ciento (15%) del valor de la enajenación. Dicha limitación no aplicará a las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con la Ley, siempre que se cuente con la documentación de soporte de los gastos realizados”.

“ARTÍCULO 90. Elemento temporal para las rentas de capital y las pérdidas y ganancias de capital. Las rentas de capital a que se refiere el presente título, cuando corresponda, están sujetas a retención definitiva desde el momento en que se haga efectivo

el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero o en especie al beneficiario de la renta. No están sujetas a retención las rentas mencionadas en la literal b) del numeral 3 del artículo 4 de este libro, que se paguen o acrediten a bancos, sociedades financieras y entidades fuera de plaza u off-shore sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, y cooperativas legalmente autorizadas. Para las ganancias de capital la obligación tributaria nace en el momento en que se produzca la variación en el patrimonio del contribuyente, de conformidad con el artículo que norma el campo de aplicación del impuesto regulado en este título”.

“ARTÍCULO 91. Compensación de pérdidas de capital. Las pérdidas de capital a que se refiere el numeral 3 "Ganancias y Pérdidas de Capital" del artículo que norma el campo de aplicación del impuesto, regulado en este título, solamente se pueden compensar con ganancias futuras de la misma naturaleza, hasta por un plazo máximo de dos (2) años, contados desde el momento en que se produjo la pérdida. La pérdida no compensada no da derecho al contribuyente a deducción o crédito alguno de este impuesto. Si al concluir dicho plazo aún existe un saldo de tal pérdida de capital, ésta ya no puede compensarse por ningún motivo”.

“ARTÍCULO 92. Tipo impositivo para las rentas de capital y para las ganancias de capital. El tipo impositivo aplicable a la base imponible de las rentas de capital mobiliarias e inmobiliarias y para las ganancias de capital es del diez por ciento (10%)”.

“ARTÍCULO 93. Tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades. El tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, es del cinco por ciento (5%). En el caso de los bancos y sociedades financieras que integren grupos financieros, conforme lo establece la Ley de Bancos y Grupos Financieros, el impuesto se causa y debe efectuarse la retención, únicamente cuando el dividendo, ganancia o utilidad sea distribuido a los accionistas de la entidad controladora o entidad responsable del grupo financiero”.

“ARTÍCULO 94. Obligación de retener. Toda persona que pague rentas de capital, por cualquier medio o forma, cuando proceda, debe retener el Impuesto Sobre la Renta a que se refiere el presente Título y enterarlo mediante declaración jurada, a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero. Cuando el pago o acreditamiento lo efectúen personas sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, las retenciones con carácter de pago definitivo del impuesto se aplicarán en forma global sobre la totalidad de los intereses pagados o acreditados a los ahorrantes o inversionistas”.

“ARTÍCULO 95. Pago del impuesto. En el caso que no se efectúe retención, el contribuyente debe liquidar y pagar el impuesto a la Administración Tributaria, en el plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se recibió el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero. Las ganancias de capital deben liquidarse y pagarse por el contribuyente dentro de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se dio su surgimiento”.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

Acreditamiento del Impuesto de Solidaridad

De conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí, optando los contribuyentes por una de las formas siguientes:

(ISO \Rightarrow ISR)

a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, **conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad**, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.

(ISR \Rightarrow ISO)

b) Los pagos trimestrales del impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad **en el mismo año calendario**. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) del artículo citado.

Con base en lo anterior queda a criterio del contribuyente la opción de acreditamiento de este impuesto.

1) **Si el contribuyente elige la opción que establece la literal a) del artículo 11 de la Ley del impuesto de Solidaridad, deberá observar el procedimiento siguiente:** A manera de ejemplo, se toma de referencia el pago del Impuesto de Solidaridad realizado en abril, correspondiente al trimestre de enero a marzo de un año calendario, el procedimiento sería el siguiente:

El contribuyente debió pagar el Impuesto de Solidaridad, para el trimestre de enero a marzo, en el mes inmediato siguiente de finalizado el trimestre referido, tal como lo regula el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y así sucesivamente en los demás trimestres calendario, siempre y cuando disponga de patrimonio propio, realice actividades mercantiles y su margen bruto determinado sea superior al 4% de sus ingresos brutos, conforme lo establecido en el artículo 1 de la Ley citada.

El impuesto de cada trimestre deberá pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la

Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes y/o responsables tributarios.

El pago efectuado del trimestre de enero a marzo, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta, hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediato siguiente, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, según corresponda.

En ese sentido, si al finalizar los tres años calendario inmediatos siguientes, a que se refiere la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, aún persistiera un saldo de Impuesto de Solidaridad no acreditado al Impuesto Sobre la Renta, como corresponde, el contribuyente deberá considerar lo que para el efecto regula el último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, el cual refiere: “El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en el referido artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo.”.

2) Si el contribuyente elige la opción de la literal b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, deberá observar el procedimiento siguiente:

En este caso los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta efectuados por el contribuyente conforme lo estipula el artículo 38 del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, comprendidos de enero a marzo, realizados dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. A manera de ejemplo, si se efectúa el pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta, del trimestre de enero a marzo, ese pago trimestral de Impuesto Sobre la Renta efectuado, lo puede acreditar al pago trimestral del Impuesto de Solidaridad del mismo trimestre enero a marzo y así sucesivamente en los demás trimestres del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto de Solidaridad.

Para esta opción, es importante recalcar, que el artículo 11 literal b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad, regula que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario.

Adicionalmente debe tomarse en cuenta que el artículo 10 de la referida Ley, establece que el impuesto debe pagarse **dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario**, utilizando los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

Por lo anterior, como el cuarto trimestre del pago del Impuesto de Solidaridad (octubre a diciembre), de conformidad con la ley, se debe realizar en el mes de enero del año siguiente, los saldos o los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta efectuados durante ese año, **no podrán acreditarse al pago del cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad (octubre a diciembre)**, ya que el artículo 11 literal b) de la Ley del ISO,

regula taxativamente que **los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario.**

En este ejemplo, el contribuyente debió efectuar el pago del Impuesto de Solidaridad del cuarto trimestre (octubre a diciembre) en el mes de enero del año siguiente, conforme el plazo que refiere el artículo 10 de la Ley referida, debiendo observar, en el caso de tener remanentes no acreditados, el procedimiento que establece el último párrafo del artículo 11 de la Ley citada, la cual regula que: “...El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo.”

IV. CRITERIOS INSTITUCIONALES:

CASO NÚMERO 1: “REMANENTE DE PAGO DE ISO”

Contribuyente que se encuentre en la forma de acreditamiento de la opción b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, PAGOS DE ISR ACREDITABLES AL ISO PAGADO EN EL MISMO TRIMESTRE DEL MISMO AÑO CALENDARIO, en el caso de que durante el trimestre en concepto de ISO determinaran pagar una cantidad mayor a lo que se determinó a pagar por ISR, quedando un saldo pagado en concepto de ISO. ¿Podrán acreditarlos en el año calendario inmediato siguiente en los pagos del ISR hasta agotarlo o se debe considerar como un costo o gasto deducible?

CRITERIO:

Tal como lo indica el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se establece que el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí, y en el caso que sea la opción b) de ese artículo la que haya escogido el contribuyente para su acreditamiento, se debe considerar lo siguiente:

Si el pago del ISR determinado que acreditó al Impuesto de Solidaridad determinado, sea menor y quede un saldo de Impuesto de Solidaridad, únicamente deberá pagar esa cantidad por concepto de Impuesto de Solidaridad, en la forma establecida en el artículo 10 de la Ley citada, no pudiéndose a este remanente considerar como un gasto deducible con base el artículo 11 último párrafo de la Ley del Impuesto de Solidaridad, puesto que no es esa la opción a la que se encuentra afiliado y ese párrafo se relaciona con el inciso a) del artículo citado.

Sin embargo, el saldo del Impuesto de Solidaridad efectivamente pagado posterior a aplicar el acreditamiento establecido en la opción b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, será considerado gasto deducible, en el año calendario en que fue pagado, conforme el artículo 21, numeral 15, del Libro I, Título II, Capítulo IV, sección III de la Ley de Actualización Tributaria.

CASO NÚMERO 2: “PAGO ANTICIPADO DE CUARTO TRIMESTRE DE ISO”

Contribuyente que se encuentran inscritos en la opción de acreditamiento establecida en la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y que efectúe el pago del Impuesto de Solidaridad correspondiente al trimestre de octubre-diciembre, pero lo realiza en el mes de diciembre del mismo año; y desea acreditar este pago en la liquidación anual del ISR correspondiente a ese mismo año.

CRITERIO:

Según el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, el impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

El Impuesto de Solidaridad por su naturaleza es acreditable y esa es una de sus características principales, es por ello que a la luz del artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial las normas de la Ley del Impuesto de Solidaridad se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales y en el caso que se necesite aclarar pasajes de la Ley, se podrá acudir a la finalidad y al espíritu de la misma.

En el caso que el contribuyente, lleve a cabo este pago en forma anticipada, pero tomando en consideración que una de las características del Impuesto de Solidaridad en su acreditabilidad, se establece que:

Si el contribuyente efectuó el pago en diciembre del mismo año calendario correspondiente al cuarto trimestre del ISO, sí podrá acreditarlo en la liquidación anual del ISR correspondiente al mismo año, ya que efectivamente existe un impuesto de solidaridad pagado.

Lo anterior, en virtud que se considera que el contribuyente no está incumpliendo con lo establecido en la ley, sino que está realizando un cumplimiento anticipado y eso redundará en beneficio del Estado, por lo que es justo darle el tratamiento considerado en este criterio y la Administración Tributaria en distintas resoluciones ha dado validez al pago realizado en esta forma.

CASO NÚMERO 3: “ACREDITAMIENTO DE ISR PAGADO EN ENERO AL PAGO DEL CUARTO TRIMESTRE DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD”

Contribuyentes presentan la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta en el mes de enero y el valor pagado lo acreditan al pago del cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad, aduciendo que en la Declaración Jurada Anual, liquidan el cuarto trimestre del Impuesto Sobre la Renta.



CRITERIO:

El contribuyente que liquida definitivamente el Impuesto Sobre la Renta, en el cual se incluye el cuarto trimestre del año anterior, en el mes de enero del año siguiente al del ejercicio que liquida, lo puede llevar a cabo, puesto que no se trata de un pago anticipado del Impuesto Sobre la Renta, sino un pago dentro del plazo que la ley establece, que es del 1 de enero al 31 de marzo de cada año (plazo de 3 meses al inicio de cada año) para liquidar. Por lo tanto, no necesita esperar hasta el tercer mes para presentar su declaración de Impuesto Sobre la Renta y efectuar el pago que corresponda.

No obstante que la Ley del Impuesto de Solidaridad establece en el artículo 11, literal b) que los pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta puede acreditarse al Impuesto de Solidaridad, y que la Ley de Actualización Tributaria se refiere al último pago de Impuesto sobre la Renta como liquidación final, dicha ley en el artículo 38, aclara que el cuarto trimestre del Impuesto Sobre la Renta es la Excepción y que el mismo se paga junto con la declaración con que se realiza dicha liquidación final que cierra el ciclo de un período fiscal, por lo que se deduce que el cuarto trimestre se encuentra inmerso dentro de tal declaración y el acreditamiento al Impuesto de Solidaridad efectuado por el contribuyente en el mes de enero es válido.

CASO NÚMERO 4: “ACREDITAMIENTO AL ISO DE ISR EN RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL”:

El contribuyente pagó ISR en concepto de Rentas y Ganancias de Capital y pretende acreditarlo al Impuesto de Solidaridad, cuando ha elegido la forma de acreditamiento establecida en la literal b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

CRITERIO:

El contribuyente que optó por la forma de acreditamiento regulada en el artículo 11 literal b) del Decreto Número 73-2008, del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad. Tal precepto legal, regula que Los pagos trimestrales del impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario.

El impuesto Sobre la Renta que debe pagarse en forma trimestral; se refiere a los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, que efectúan los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y que está normado en el artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta que se determine en la liquidación definitiva anual, se refiere estrictamente a lo regulado en el artículo 39 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, que preceptúa “La Liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual”.

El artículo 2 del Libro I, Impuesto Sobre la Renta, contenido en la Ley de Actualización Tributaria, establece las categorías de las rentas según su procedencia: Rentas y de



Actividades Lucrativas; Rentas del Trabajo y de las Rentas de Capital y las Ganancias de Capital.

Es necesario mencionar, que el Impuesto Sobre la Renta se considera un tipo de Impuesto Cedular o Analítico, ya que la ley grava de manera separada los diferentes tipos de rentas que se perciben, es decir, el impuesto se cobra por categorías de rentas que obtiene el contribuyente y cada clase de renta es distinta en su forma de determinación y liquidación y por ello si un mismo sujeto pasivo obtiene diferentes rentas, tendría que tributar conforme a las reglas establecidas para cada una de ellas, separando los ingresos, los costos y gastos que se atribuyan a cada categoría.

Por lo anterior, se establece que, las distintas rentas reguladas en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, se liquidan en forma separada y conforme cada uno de los títulos del Libro I de la Ley citada, en cambio las Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital se encuentran reguladas en el título IV del libro citado de la misma ley.

El artículo 90 del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, establece que el elemento temporal de las Rentas de Capital se constituye desde el momento en que se haga efectivo el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero o en especie al beneficiario de la renta; y están sujetas a retención definitiva; por lo que, en consecuencia de dicha retención no es procedente ningún acreditamiento.

Para las ganancias de capital, la obligación tributaria nace en el momento en que se produzca la variación en el patrimonio del contribuyente y se debe pagar el impuesto dentro de los primeros diez días hábiles del mes inmediato siguiente de dicha variación, por lo que, el Impuesto Sobre la Renta de Rentas de Capital y Ganancias de Capital no es un impuesto que surge periódicamente, (mensual, trimestral o anual), sino ocasionalmente, cuando se dé el presupuesto establecido en la ley, consecuentemente, no es procedente el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta de Ganancias de Capital al Impuesto de Solidaridad y el pago que se realiza del mismo, tendrá el carácter de pago definitivo.

CASO NÚMERO 5: “REMANENTE DE ISO NO ACREDITADO AL MOMENTO DE REALIZAR CAMBIO DE OPCIÓN EN LA FORMA DE ACREDITAMIENTO”

Cambio de opción de acreditamiento, según artículo 11 literal a) y b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad, cuando exista remante de ISO no acreditado.

CRITERIO

Inicialmente, se debe considerar que en aplicación del principio de especialidad, las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes, en ese sentido, para efectos del Impuesto de Solidaridad debe aplicarse lo regulado en la ley del referido impuesto, contenido en el Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, y para efectos del Impuesto Sobre la Renta lo normado en el libro I Impuesto Sobre la Renta, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República.



El contribuyente inscrito en la opción de acreditamiento contenida en la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de solidaridad, se debe tomar en consideración lo siguiente: El ISO, pagado durante los 4 trimestres del año calendario, podrá ser acreditado al ISR que debe pagarse trimestralmente, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, hasta su agotamiento durante los 3 años calendarios inmediatos siguientes. Por ejemplo, el pago trimestral de enero-marzo de 2015 de ISO, podrá acreditarlo a ISR correspondiente a 2016, 2017 y 2018. Si hubiere remanente de ISO que no fue acreditado, será considerado un gasto deducible del ISR.

Cuando un contribuyente estando en la forma de acreditamiento de la opción a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se cambia a la forma de acreditamiento de la opción b) del mismo precepto legal mencionado, en el cual acredita el ISR al ISO, pero aún posee un monto del Impuesto de Solidaridad que no ha sido acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta durante los tres años calendario inmediatos siguientes, dicho monto no lo podrá acreditar nuevamente debido al cambio de acreditamiento que efectuó, por lo que solo lo podrá considerar como gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) antes mencionada.

Sin embargo, si regresa nuevamente a la forma de acreditamiento establecido en la literal a), podrá acreditar el monto del ISO no acreditado, siempre que se encuentre vigente dentro los tres años mencionados.

Ahora bien, para realizar el cambio del método de acreditación descrito en literal b) al descrito en la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, es necesario mencionar que debe ser autorizado por la Administración Tributaria.

Por la naturaleza del acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto sobre la Renta y viceversa, los contribuyentes deberán realizar el cambio de opción en el mes de diciembre.

En el caso de cambio de la opción contenida en la literal a) del artículo 11) a la contenida en la literal b) del mismo artículo de la Ley citada, deberán dar aviso a la Administración Tributaria, con base en el artículo 120 del Código Tributario.

En el caso de cambio de la opción contenida en la literal b) del artículo 11) a la contenida en la literal a) del mismo artículo de la Ley citada, deberá solicitarlo a la Administración Tributaria, la que una vez analizada la solicitud emitirá la autorización correspondiente si fuera procedente.

CASO 6: "ISO PAGADO EN FORMA EXTEMPORÁNEA"

Para los contribuyentes que se encuentran inscritos en la opción de acreditamiento a que se refiere la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y que paguen el ISO en forma extemporánea, podrán acreditar el ISO al ISR del periodo en que efectuaron el pago o será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.



CRITERIO:

Para que proceda el acreditamiento del ISO a ISR para el caso citado, es necesario que el pago sea realizado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y de ser así, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.

Sin embargo, si no se cumple con el presupuesto de haberlo pagado en la forma establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, este ISO pagado no podrá acreditarse al ISR.

En ese caso, el ISO pagado en forma extemporánea, podrá considerarse como un gasto deducible en el año calendario en que fue pagado, conforme el artículo 21, numeral 15, del Libro I, Título II, Capítulo IV, sección III de la Ley de Actualización Tributaria.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueban los presentes criterios institucionales, los cuales deberán ser aplicados a partir de la presente fecha.

Guatemala, 20 de diciembre de 2017.

Publíquese y divúlguese.


Lic. Juan Francisco Solórzano Foppa.

Superintendente de Administración Tributaria –SAT–

