

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 11-2018

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL DIFERENCIAL CAMBIARIO PARA CONTRIBUYENTES INSCRITOS EN EL RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

I. ANTECEDENTES:

La Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene dentro de sus funciones dar a conocer a los contribuyentes los derechos que le asisten y sus obligaciones conforme a la ley, reglamentos y otras normativas aplicables en materia tributaria, además de proporcionar orientación legal a aquellos contribuyentes que lo soliciten, extremos que se consideran sumamente importantes en virtud de constituir una ampliación de las garantías del sistema tributario guatemalteco.

Derivado de las consultas relacionadas sobre el tratamiento tributario del diferencial cambiario en el Impuesto Sobre la Renta, por contribuyentes inscritos en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, se elabora el siguiente criterio institucional el cual reforzará los elementos formales descritos en la ley respecto al mismo.

II. BASE LEGAL:

Las consideraciones legales que fundamentan el presente criterio son las siguientes:

Artículos 10 y 11 del Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; artículos 4, 23, 31, 32 y 98 numeral 12 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; artículo 3 literales a) y h) del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; y artículos 1, 2, 4, 10, 14, 19, 43, 44 y 52 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

La interpretación de la ley se realiza conforme a su texto, según el sentido propio de las palabras y cuando es clara no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu, lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial.

Por su parte, el Código Tributario en el artículo 4 preceptúa que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en ese Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Asimismo, aclara que en aquellos casos en que exista falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, debe resolverse conforme a las disposiciones señaladas para la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Dentro de las funciones de la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, y en el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas del Código Tributario, las de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y las leyes específicas de cada impuesto y las de su reglamento respectivo, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos, que tiene a su cargo. Lo anterior de conformidad con el artículo 98 del Código Tributario.

En ese contexto, el numeral 12 del artículo 98 del citado Código, regula que la SAT podrá velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

Congruente con lo anterior, el artículo 3 literales a) y h) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que le corresponde a la SAT 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, y como parte de esta función, debe



procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes; así como, establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

Conforme el artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en el Libro I de la citada ley, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Asimismo, regula que el impuesto se genera cada vez que se produzcan rentas gravadas y se determina conforme la categoría que corresponda, según su procedencia.

El artículo 2 de la citada ley, establece que se gravan, entre otras rentas, las rentas de las actividades lucrativas. Además, preceptúa que 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 que regula el Libro I de la citada ley.

De acuerdo con el artículo 4 de Ley de Actualización Tributaria, son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, entre otras, las rentas de actividades lucrativas, definidas como todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad.

De conformidad con el Título II del Libro I (Impuesto Sobre la Renta) de la Ley de Actualización Tributaria, que se refiere a las Rentas de Actividades Lucrativas, constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en dicho Libro, residentes en Guatemala.

Se incluyen entre las Rentas de Actividades Lucrativas las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas, así como las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala, así también las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala, conforme el artículo 10 de la ley citada.

Dentro de la categoría de Rentas de Actividades Lucrativas, se establecen dos regímenes a los cuales los contribuyentes pueden optar para la determinación de rentas gravadas, los cuales son: 1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y 2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, de acuerdo con los artículos 2 y 14 de la Ley de Actualización Tributaria.



Los contribuyentes que se inscriban en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas, conforme lo establece el artículo 43 de la ley antes mencionada.

El artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial establece que “El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente”, en ese sentido, el término **renta** se define en su primera acepción como: “*Utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra.*”. Para el presente caso, en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas el período de imposición conforme el artículo 45 de la Ley de Actualización Tributaria es mensual.

Con la finalidad de comprender algunos preceptos legales, se definen los términos siguientes:

La Diferencia de cambio se define como aquella que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes.¹

Ganancia: Utilidad que resulta del trato, del comercio o de otra acción.²

Por **remediación**, debe entenderse el proceso de conversión de estados financieros que corresponde aplicar en los casos en los que una entidad lleva sus libros y registros contables en una moneda diferente a su moneda funcional.³

Revaluación es el aumento del precio de la moneda local (baja el tipo de cambio) en relación con una moneda extranjera en un régimen de tipo de cambio fijo.⁴

Renta bruta: Incluye todos los ingresos brutos de cualquier fuente que se originen, ajustados teniendo en cuenta el costo fiscal de los bienes o servicios.⁵

Es importante hacer referencia a lo establecido en el artículo 369 del Código de Comercio de Guatemala, respecto a que los libros y registros deben operarse en español y las cuentas en moneda nacional. Además, que las sucursales y agencias de empresas cuya sede esté en el extranjero, pueden llevar un duplicado en el idioma y moneda que deseen, con una columna que incluya la conversión a moneda nacional, previo aviso al registrador mercantil.

¹ Página consultada el 24 de julio de 2018. http://aempresarial.com/web/revitem/5_14235_24507.pdf

² Diccionario de la Real Academia Española

³ http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/cybertesis/4797/Villanueva_gf.pdf?sequence=1&isAllowed=y

⁴ http://aempresarial.com/web/revitem/2_17306_57240.pdf

⁵ <https://www.gestiopolis.com/glosario-tributario/>



El artículo 43 de la Ley de Actualización Tributaria hace referencia a la renta bruta, que debe entenderse como el conjunto de ingresos gravados y exentos, que para la determinación de su renta imponible debe deducir de su renta bruta las rentas exentas; por lo tanto, si un contribuyente se encuentra inscrito en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, y obtiene ingresos o beneficios provenientes de ganancias cambiarias en compraventa de moneda extranjera, dicha ganancia (diferencia positiva) constituirá parte de su renta bruta determinada; asimismo, constituye renta bruta, las originarias de revaluaciones, reexpresiones o remediciones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad (diferencia positiva), que resulten de variaciones en tipo de cambio entre diferentes fechas una de ellas la de la transacción original.

A la renta imponible determinada conforme lo indicado, debe aplicarse el tipo impositivo que corresponda, es decir 5% si la renta imponible mensual no supera el monto de Q30,000.00 y si supera dicho monto el 7% sobre el excedente de Q30,000.00 más el importe fijo del Impuesto Sobre la Renta por Q1,500.00, de la forma como lo establece el artículo 44 de la Ley de Actualización Tributaria.

Por las características específicas del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, a los contribuyentes inscritos en el citado Régimen no les aplica deducir costos y gastos para la determinación de la renta imponible y, por consiguiente, tampoco el efecto de la medición de su obligación en quetzales de los gastos (diferencia negativa) que haya pactado pagar en divisa extranjera. Si su actividad es la de compraventa de divisas, su renta imponible será el total de los ingresos obtenidos por la venta de éstas.

Es importante indicar que la pérdida del diferencial cambiario establecida en el artículo 21 numeral 28 de la Ley de Actualización Tributaria, aplica únicamente para los contribuyentes inscritos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

IV. CRITERIO INSTITUCIONAL:

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa inscritos en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas deben establecer su Renta Bruta de la manera siguiente:

Considerando el resultado positivo de reexpresiones o remediciones que realicen a la fecha de cierre del período mensual respectivo, por efectos de disminución o incremento del tipo de cambio utilizado como referencia en el registro contable original de los activos o pasivos.

Los contribuyentes que obtienen ingresos o beneficios provenientes de ganancias cambiarias en compraventa de moneda extranjera, dicha ganancia (diferencia positiva) constituirá parte de su renta bruta determinada.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueba el presente criterio institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de la presente fecha.

Guatemala, 20 de agosto de 2018.

Publíquese y divúlguese.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Abel Francisco Cruz Calderón', is written over a faint circular stamp.

Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria