

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL No. 02-2021

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD PAGADO ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN FORMA EXTEMPORÁNEA

I. ANTECEDENTES:

La Administración Tributaria ha realizado un análisis sobre qué tratamiento debe darse al Impuesto de Solidaridad, cuando este se pagó fuera del mes inmediato siguiente a la finalización del trimestre calendario al que correspondía ese pago, y lo enterado se pretende acreditar por un contribuyente al pago de Impuesto Sobre la Renta.

La Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República, regula [inciso a) del artículo 11] el poder acreditar ISO a ISR. En el último párrafo del precitado artículo, se contempla el tratamiento que ha de dársele al remanente de ISO que no pueda ser acreditado, conforme lo ahí regulado.

En su oportunidad se emitieron los Criterios Tributarios Institucionales No. 3-2017, denominados **"FORMAS DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD"**. En esos criterios, actualmente vigentes, se contempla el denominado **CASO 6: "ISO PAGADO EN FORMA EXTEMPORÁNEA"**. En este caso se reconoce la posibilidad de acreditamiento antes relacionada, siempre que el pago de ISO haya sido realizado dentro de los plazos establecidos en el artículo 10¹ de la Ley del Impuesto de Solidaridad. En ese mismo caso se indica que de incumplirse con el presupuesto de que el pago se hubiese hecho dentro de aquellos plazos, el *"ISO pagado no podrá acreditarse al ISR"*, y lo que se pagó –extemporáneamente- en concepto de ISO podrá considerarse pero como un gasto deducible en el año calendario en el que fue pagado; ello conforme el numeral 15² del artículo 21 del Libro

¹ En el artículo 10 *ibid*, se regula: *"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"*. Destaca, para los efectos de determinar el plazo en el que debe hacerse el pago de ese impuesto, la oración subordinada *"dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario"*.

² De acuerdo con ello, se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas: *"15. Los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales, efectivamente pagados por los contribuyentes. Se exceptúan los recargos, intereses y las multas por infracciones tributarias o*

I, Título II, Capítulo IV, sección III de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República. A la presente fecha, este es el este criterio que se ha venido aplicando por la Administración Tributaria.

Se pueden dar casos en los que un contribuyente del ISO desee pagar este impuesto, pero el día en el que se hace el pago no es dentro del mes inmediato siguiente a la finalización del trimestre calendario al que correspondería efectuarlo. Por ende, si así se hace ese pago, ese evidente que no se realiza dentro de los plazos aludidos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad. Se genera entonces la controversia respecto de si la realización del pago extemporáneo no permite el ejercicio de la facultad de acreditamiento, por lo indicado en el caso 6 antes aludido.

Todo pago de impuestos que se realice fuera de los plazos legalmente establecidos para hacerlo genera la sanción de multa indicada en el artículo 89 del Código Tributario y la obligación de pagar intereses resarcitorios. Si a la realización del pago extemporáneo de un tributo se le impusiera, además, la decisión de pérdida de un derecho originado por ese pago, se estaría imponiendo al contribuyente que así paga una sanción adicional, traducida en la limitación o pérdida de aquel derecho.

En el caso de la Ley del Impuesto de Solidaridad, el pago extemporáneo de ese impuesto, no apareja la pérdida de la posibilidad de acreditación al pago del Impuesto Sobre la Renta, en tanto que ese pago se realice *dentro* del periodo de liquidación definitiva anual aludido en el artículo 37 del Libro I, Título II, Capítulo IV, sección III de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, para que pueda acreditarse al Impuesto Sobre la Renta a pagar por ese período.

Lo que se indica en el caso 6 anteriormente mencionado pareciera dar lugar a la generación de la privación del derecho de acreditamiento, reconocido en el inciso a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad. Al no tener el sustento legal expreso, aquella privación se torna en una sanción implícita, prohibida en el artículo 5 del Código Tributario.

Lo anterior evidencia la necesidad de contar con un criterio tributario institucional que elucide, a la luz del ordenamiento jurídico, y de acuerdo con las directrices interpretativas que han emanado de la jurisprudencia constitucional, lo relacionado con el pago extemporáneo del ISO y la posibilidad de su acreditamiento de acuerdo con lo que se establece en el inciso a) del artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad. Con este nuevo criterio se pretende, sobre todo, que no se genere la sanción implícita antes dicha y se posibilite la

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”.



recaudación del ISO de acuerdo con los principios de legalidad, justicia tributaria y capacidad de pago.

II. BASE LEGAL

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Artículo 153. Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.

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 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: (...)

e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; (...)

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

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. (...)

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

Artículo 2. Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes (...).

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. Interpretación analógica. En 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. Conflicto 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 21 "A". Confidencialidad. Derechos de los contribuyentes. Constituyen derechos de los contribuyentes (...) entre otros que establezcan las leyes, los siguientes: (...)

3. Ser informado y asistido por la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (...)

Artículo 58. Intereses resarcitorios a favor del fisco. El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. (...)

Artículo 59. Cómputo de los intereses resarcitorios. Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo.

Artículo 89. Sanción. La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo detectada por la acción fiscalizadora.

Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios que correspondan, conforme lo dispuesto en este Código.

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. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica y las leyes específicas de cada impuesto (...), en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos, podrá:

12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal. (...)

DECRETO NÚMERO 1-98 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Artículo 3. Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos (...) que debe percibir el Estado (...). Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario (...).

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

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.

ARTICULO 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.

ARTICULO 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 inmediato siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. (...)

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.

Artículo 12. Infracciones y sanciones. Las infracciones a las disposiciones de la presente ley serán sancionadas de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas y en el Código Penal, Decreto Número 17-73 del Congreso de la República y sus reformas, según corresponda.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO

Se ha cuestionado la validez constitucional del Impuesto de Solidaridad y su coexistencia con el Impuesto Sobre la Renta, a la luz, sobre todo de la prohibición contenida en el segundo párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República. Al plantearse esa objeción, la Corte de Constitucionalidad admite que en tanto se permita una compensación entre impuestos como los antes mencionados, ello



impedirá que el primero de aquellos sea inconstitucional.³ La compensación en mención se posibilita en las modalidades que se contemplan en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, y para los efectos de este criterio, la relevante es la posibilidad de acreditación que se contempla en el inciso a) del precitado artículo.

Al ser el ISO un impuesto cuyo pago es acreditable a otro impuesto, ello además impide su cuestionamiento con señalamiento de infracción del principio de capacidad de pago, al permitirse la determinación de un tributo en función de la declaración (y pago) de otro, como lo es en la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta. Esto último constituye doctrina legal emanada por la Corte de Constitucionalidad.⁴

El Impuesto de Solidaridad, en su construcción normativa, naturaleza y configuración, es un impuesto que permite su acreditación al Impuesto Sobre la Renta, en observancia de los principios de equidad, justicia tributaria y capacidad de pago, pues permite utilizar la suma pagada de ISO como medio por el que también puede pagarse el ISR (o viceversa). En la modalidad indicada en el inciso a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, el acreditamiento se permite hasta su agotamiento durante los tres años calendario siguientes. De ahí que, por citar un ejemplo, el ISO pagado durante el ejercicio fiscal 2017, posibilita, por el solo hecho de su pago, su acreditación en los años 2018, 2019 y 2020, y será el remanente de ISO que no pudo ser acreditado de acuerdo con lo anterior, el que ha de considerarse como un gasto deducible para los efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en el que concluyan aquellos tres años.

Cuando en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad se regula que el impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, lo que ahí debe entenderse es que el impuesto debe pagarse dentro de esos plazos, para no incurrir en ulterior pago de multas e intereses resarcitorios.

Por otra parte, es claro que la regla general establecida en el inciso a) del artículo 11 de la precitada ley, es la de que el Impuesto de Solidaridad se pague conforme los plazos legalmente establecidos en el artículo 10 precitado. Sin embargo, en el inciso a) antes mencionado no se regula como efecto propio de un pago no realizado dentro de aquellos plazos, el de que el contribuyente que pagó extemporáneamente pierda la posibilidad de acreditar lo pagado a la obligación a pagar que corresponda al Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento, por el solo hecho del pago extemporáneo.

³ Cfr. Sentencia de diez de diciembre de dos mil diecinueve, dictada por la Corte de Constitucionalidad en el expediente 2240-2018.

⁴ Cfr. Sentencias de veintinueve de marzo de dos mil doce, veintiuno de enero de dos mil quince y cinco de octubre de dos mil dieciséis, todas dictadas por la Corte de Constitucionalidad en los expedientes 4358-2011, 4242-2013 y 3523-2016, respectivamente.



Por previsión expresa del artículo 5 del Código Tributario, ni siquiera por aplicación analógica podrían crearse sanciones tributarias que el ordenamiento jurídico no contempla. La creación de esas sanciones implícitas carece de asidero legal alguno, en tanto que una sanción, por virtud del principio de reserva de ley, debe estar contenida en una disposición normativa con ese rango, y debe ser expresa⁵ para los efectos de su imperatividad y coercitividad.

De esa cuenta, la privación del derecho de acreditamiento, por el solo hecho de la realización de un pago extemporáneo de ISO, no es sino una sanción implícita por la que en perjuicio del contribuyente, se pretende privarle a este último del ejercicio de un derecho, como lo es el de acreditar lo pagado por concepto de un impuesto, a la base imponible de otro. El enervar el derecho de acreditar ISO a ISR, cuando el primero de esos impuestos no fue pagado dentro de los plazos establecidos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, no es un efecto que esté expresamente contemplado en una disposición legal expresa, por lo que de seguirse manteniendo ese criterio enervante, se podría estar incurriendo en violación del principio de legalidad.

En correcta observancia del principio antes mencionado, también es válido concluir que lo único que puede acreditarse es el ISO efectivamente pagado, no así las multas y recargos (intereses resarcitorios) que se generen de la realización del pago extemporáneo. Esto porque la propia Ley del Impuesto de Solidaridad solo contempla lo pagado en concepto de este impuesto como lo que debe ser objeto de acreditamiento. Por ello, sí es improcedente incluir, para los efectos de determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta al que se pretenda dirigir lo pagado por concepto de ISO, los montos correspondientes a multas e intereses, aun cuando estos también hubiesen sido pagados.

El giro de criterio institucional que por este medio se hace, modifica entonces el contenido en el **CASO 6: "ISO PAGADO EN FORMA EXTEMPORÁNEA"** de los Criterios Tributarios Institucionales No. 3-2017, mismo que ya no podrá aplicarse a partir de la fecha en la que cobre vigencia el presente criterio institucional, el cual deberá observarse obligatoriamente cuando a partir de esa misma fecha, concurren pagos extemporáneos del Impuesto de Solidaridad.

IV. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

⁵ Esto es por la necesaria relación que debe existir entre la conducta cuya realización es objeto de sanción (la cual debe revestir con la condición de tipicidad) y la sanción propiamente dicha, como una garantía para el cumplimiento de los principios de legalidad y tipicidad que informan el derecho sancionatorio.



La Superintendencia de Administración Tributaria, con fundamento en lo analizado y bases legales citadas, emite el Criterio Tributario Institucional denominado **“ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD PAGADO ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN FORMA EXTEMPORÁNEA”**, conforme a lo siguiente:

- I. El Impuesto de Solidaridad que no se pague dentro de los plazos indicados en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República, y que se pague con posterioridad a esos plazos, podrá acreditarse al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediato siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda, siempre que el pago se hubiese realizado *dentro* del periodo de liquidación definitiva anual aludido en el artículo 37 del Libro I, Título II, Capítulo IV, sección III de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, para que pueda acreditarse al Impuesto Sobre la Renta a pagar por ese periodo.
- II. No procede la acreditación, para los efectos de determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta al que se pretenda dirigir lo pagado extemporáneamente por concepto de ISO, de los montos correspondientes a mora, multas e intereses originados por ese pago extemporáneo, aun cuando esas multas e intereses también hubiesen sido pagados.

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

Guatemala, 19 de enero de 2021

Publíquese y divúlguese.


Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendencia de Administración Tributaria.

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria

