

DICTAMEN CONJUNTO
D-SAT-38-2012

INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTIÓN
INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS
INTENDENCIA DE FISCALIZACIÓN
SECRETARÍA GENERAL
ASESORÍA TÉCNICA DEL DIRECTORIO

Guatemala, cuatro de junio de dos mil doce.

ASUNTO: Solicitud de Directorio para que se realice interpretación sobre al tratamiento tributario del Impuesto de Solidaridad con el régimen del Impuesto Sobre la Renta que se paga sobre ingresos brutos, de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria.

I. DE LA SOLICITUD

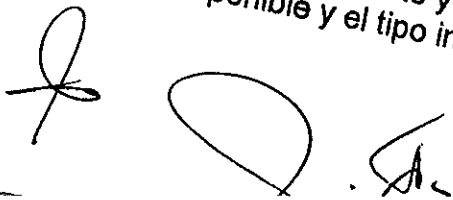
En memorándum M-SAT-066-2012, del 30 de mayo de 2012, el Directorio plantea la consulta en el sentido de establecer cuál es el tratamiento tributario del Impuesto de Solidaridad con el régimen general regulado en el artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se paga sobre ingresos brutos, de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria.

II. CONSIDERACIONES LEGALES

DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA:

"ARTICULO 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:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;



- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”

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

El artículo 4 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 ese Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

El artículo 5 preceptúa que en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de ese Código. **Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, iniciarse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios ni infracciones o sanciones tributarias.**

Las negrillas no aparecen en el texto original.

El artículo 7 establece que la aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el diario oficial.

DECRETO 2-89 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL

El artículo 6 establece que la ley empieza a regir ocho días después de su publicación íntegra en el Diario Oficial, a menos que la misma amplíe o restrinja dicho plazo. En el cómputo de ese plazo se tomarán en cuenta todos los días.

Artículo 8. Derogatoria de la Leyes. Las leyes se derogan por leyes posteriores:

- c) Totalmente porque la nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior.

Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado.

El artículo 10 regula que las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

- a) A la finalidad y al espíritu de la misma;
- b) A la historia fidedigna de su institución;
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.

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

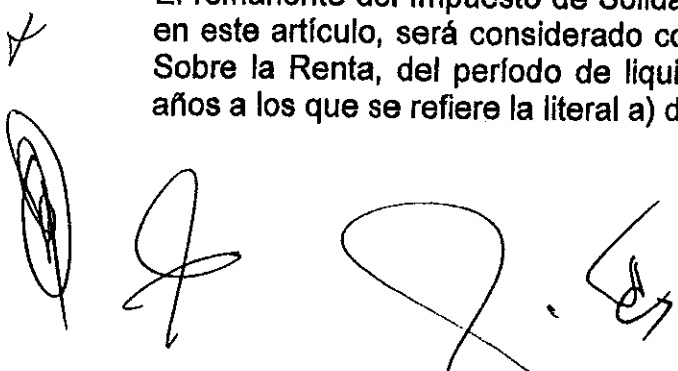
Artículo 4. Exenciones. Están exentos del Impuesto de Solidaridad:

- f) Las personas individuales o jurídicas y los demás entes afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, conforme lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, y sus reformas. **(Texto vigente al 12 de marzo de 2012).**

Artículo 11. Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. 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 calendarios siguientes, tanto al que deba pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.
- b) ...

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.



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

El artículo 14 establece los siguientes regímenes para las rentas de Actividades Lucrativas:

Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas
Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

El artículo 178 reforma el inciso f) del artículo 4, del Decreto número 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, el que queda con el texto siguiente:

- f) Las personas individuales o jurídicas y los demás entes o patrimonios afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto sobre la Renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas de este impuesto.

El artículo 180 del Decreto número 10-2012, regula que se derogan:

1. El Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas, a partir de la vigencia del Impuesto sobre la Renta contenido en el libro I de esa ley.

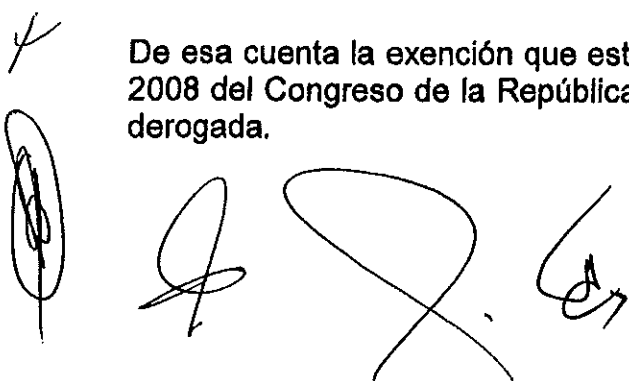
El artículo 181 preceptúa que dicho decreto iniciará su vigencia ocho días después de la fecha de publicación en el Diario Oficial, a excepción de:

2. El Impuesto sobre la Renta contenido en el Libro I de esa ley, el cual iniciará su vigencia el 1 de enero de 2013.

III. ANÁLISIS LEGAL

En el caso objeto de estudio, el artículo 178 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, al reformar el artículo 4, inciso f) del Decreto número 73-2008 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Solidaridad, **produjo la derogatoria de éste**, ya que de conformidad con lo que establece el artículo 8 del Decreto número 2-89 del Congreso de la República, Ley del Organismo Judicial, las leyes se derogan por leyes posteriores, entre otros casos, por declaración expresa de las nuevas leyes o por porque la nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior.

De esa cuenta la exención que establece el artículo 4 inciso f) del Decreto número 73-2008 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Solidaridad, actualmente está derogada.



Por lo anterior, dado que en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, no existe el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingreso de Actividades Lucrativas al que se refiere el artículo 178 de la Ley de Actualización Tributaria, no es factible por analogía considerar que la exención del Impuesto de Solidaridad se encuentra vigente, sino hasta el 1 de enero de 2013.

IV. OPINION:

De conformidad con el análisis realizado, la Intendencia de Recaudación y Gestión, la Intendencia de Asuntos Jurídicos, la Intendencia de Fiscalización, la Asesoría Técnica del Directorio y la Secretaría General, OPINAN:

1. La exención del Impuesto de Solidaridad que establecía el artículo 4. inciso f) del Decreto número 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, se encuentra reformada por el artículo 178 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria.
2. En la forma en que se encuentra redactada la reforma al artículo 4 inciso f) del Decreto número 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, no es factible aplicar la exención que contempla, toda vez que el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas no existe en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente vigente.
3. El Libro I del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, Impuesto sobre la Renta, del cual forma parte el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, iniciará su vigencia a partir del 1 de enero de 2013, fecha a partir de la cual se podrá aplicar dicha exención.
4. De conformidad con el artículo 8. inciso c) del Decreto número 2-89 del Congreso de la República, Ley del Organismo Judicial y el artículo 7. numeral 2. del Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, procede aplicar el cobro del Impuesto de Solidaridad, para los trimestres comprendidos de abril a diciembre de 2012, para los contribuyentes inscritos conforme el artículo 44, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando ocurra el hecho generador del mismo.
5. De conformidad con el artículo 11. Inciso a) del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, los contribuyentes que conforme lo indicado en el numeral anterior paguen el impuesto establecido en dicha ley, correspondiente a los trimestres comprendidos de abril a diciembre de 2012, podrán acreditarlo al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendarios siguientes, tanto al que deba pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.



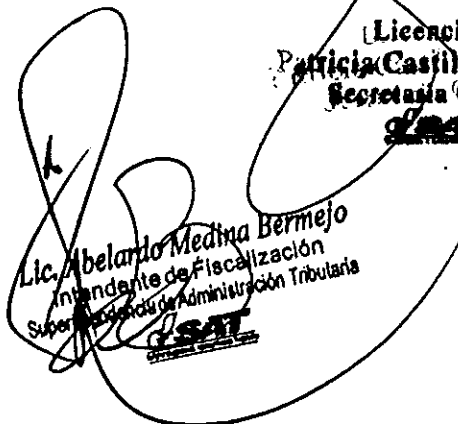
Lic. Alvaro Omar Franco Chacón
Intendente de Recaudación y Gestión
SAT



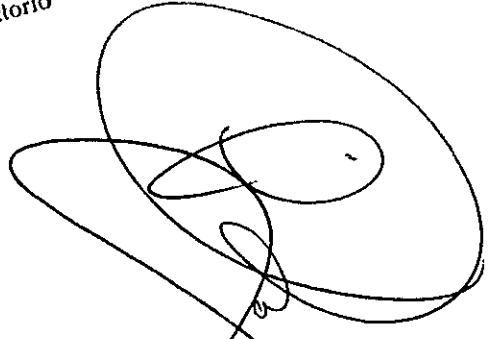
Lic. Saúl Augusto Donado Rodríguez
GERENTE
Asesoría Técnica del Directorio
SAT



Lic. MSc. Alfonso Romeo Castillo Castro
INTENDENTE DE ASUNTOS JURÍDICOS
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
SAT



Lic. Abelardo Medina Bermejo
Intendente de Fiscalización
Superintendencia de Administración Tributaria
SAT



Licenciada Patricia Castillo Vázquez
Secretaría General
SAT