

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL
No. 01-2023

**“PAGOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO PARA SERVICIOS QUE SE
PRESTARÁN EN EL FUTURO Y LA EMISIÓN DE LA FACTURA
CORRESPONDIENTE”**

I. ANTECEDENTES:

En la actualidad existen numerosas empresas que prestan servicios en los cuales se provee de comidas y bebidas a eventos, fiestas, presentaciones, congresos y reuniones en general. También se provee del espacio físico para la realización de eventos y el alquiler de mesas, sillas, cristalería, entre otros.

Como parte del giro normal del negocio de estas empresas, es común que se realicen contratos para la prestación de servicios de celebración de bodas, quince años, convivios, aniversarios, reservaciones de alojamiento, congresos, etc. Dichos contratos se celebran con suficiente antelación a la realización del evento; es decir, “la prestación del servicio”, pactando entre otras cláusulas la realización de pagos anticipados para garantizar la disponibilidad de las instalaciones en las fechas futuras acordadas.

Con relación a dichos “anticipos” surge la interrogante respecto a que si es requisito la emisión de la factura en el momento de recibir los pagos en forma anticipada o si se encuentra legalmente emitida la factura en el momento que se presta el servicio.

Derivado de lo anteriormente mencionado, se plantea el presente criterio el cual se considera necesario para establecer cuándo es el momento de emitir la factura en la prestación de servicios que se prestarán en el futuro y sobre los cuales se reciben pagos en concepto de anticipos.

II. CONSIDERACIONES LEGALES:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

“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, (...)"

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

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

"Artículo 4. Principios Aplicables a Interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial."

"Artículo 98. Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. (...)

Para tales efectos podrá:(...):

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios o procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. (...)

8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios y porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de tributos. (...)

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

13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las

obligaciones tributarias. (...).”

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

“Artículo 2. Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá:

- 2) Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.”

Artículo 3. Del hecho generador. El impuesto es generado por:

- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.”

“Artículo 4. De la fecha de pago del impuesto. El impuesto de esta ley debe pagarse:

- 1)

Por la prestación de servicios, en la fecha de la emisión de la factura. Si no se ha emitido la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente perciba la remuneración.”

Artículo 29. Documentos obligatorios. Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquirente y, a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos:

- a) Facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto, y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente.”

Artículo 34. *Momento de emisión de las facturas. En la venta de bienes muebles, las facturas, notas de débito y notas de crédito, deberán ser emitidas y proporcionadas al adquirente o comprador en el momento de la entrega real de los bienes. En el caso de las prestaciones de servicios, deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración.

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

“Artículo 19. Renta imponible del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.”

“Artículo 21. Costos y gastos deducibles. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes: (...)”

“Artículo 22. Procedencia de las deducciones. Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir los requisitos siguientes:

1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados. (...)”

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

4. Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales:

OTRAS CONSIDERACIONES (Definiciones):

Servicio: Prestación que satisface alguna necesidad humana y que no consiste en la producción de bienes materiales.¹

Remuneración: Pago que se realiza por un servicio prestado.²

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

Para el análisis del presente criterio institucional tributario, es necesario tomar en

¹ dpej.rae.es/lema/servicio. (Consulta efectuada el 8/06/2023)

² dpej.rae.es/lema/remuneración. (Consulta efectuada el 8/06/2023)

consideración, lo siguiente:

- a) Es común que se realicen contratos para la prestación de servicios de celebración de bodas, quince años, convivios, aniversarios, reservaciones de alojamiento, congresos, etc. Dichos contratos en su mayoría se celebran con mucha antelación a la fecha de realización del evento; es decir, "a la prestación del servicio". Entre las cláusulas contractuales está el compromiso del cliente en efectuar pagos anticipados para garantizar la disponibilidad de las instalaciones en las fechas futuras acordadas. Otra de las cláusulas es que al finalizar el evento se debe liquidar la cuenta, que significa establecer conforme las cláusulas del contrato el monto total del servicio prestado, descontar los anticipos pagados y determinar el saldo a favor de la entidad prestadora del servicio o a favor del adquirente.

- b) El artículo 2., del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, define el servicio como **la acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración**, siempre que no sea en relación de dependencia. De igual forma el artículo 4 de la Ley citada, indica que el impuesto debe pagarse en la fecha de la emisión de la factura, si no se ha emitido la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente **perciba la remuneración**. Así mismo, el artículo 34 de la misma ley establece que, en el caso de las prestaciones de servicios, las facturas deberán ser emitidas en el mismo momento en que se **reciba la remuneración**.

- c) Al analizar los artículos antes indicados, podemos concluir que servicio es la acción o prestación que una persona hace para otra por la cual percibe cualquier forma de remuneración. El término remuneración se utiliza para hacer referencia a todo aquello que una persona recibe como pago por un trabajo o actividad **realizada**, entendiéndose que ambos conceptos deben coincidir en un momento determinado. Al estar prestado el servicio contratado se obtiene el derecho a hacer efectiva la remuneración. Un anticipo o pago sobre un servicio futuro, no puede catalogarse como una remuneración pues para que se catalogue como tal primero tiene que prestarse el servicio y luego deviene la remuneración pactada, claramente tipificado en el artículo 2 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, como contraprestación de un servicio prestado se percibe una remuneración.

En este sentido, se concluye que la remuneración que se indica en los artículos 2, 4 y 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se concretiza en el momento en que el servicio haya sido prestado.

- d) Al emitir la factura por cada anticipo que se reciba para un servicio futuro, ocasiona la generación de un débito fiscal que en ese momento no cuenta con sus correspondientes créditos fiscales a que tiene derecho un contribuyente, (créditos fiscales por: compra de alimentos, energía eléctrica, pago de sueldos y prestaciones, servicios profesionales, montaje, logística, compras y servicios que se utilizarán el día del evento).
- e) La emisión de la factura por cada anticipo también ocasiona una distorsión en la determinación del impuesto sobre la renta al incluirse como parte de la renta imponible ingresos que no cuentan con una correlación de costos y gastos en los que se incurrirán en el momento que se lleve a cabo el evento. Esta situación es más evidente, cuando los servicios se contratan al final de un año y el evento se llevará a cabo en el año siguiente.

En otras palabras, en el año 1 se registran en la contabilidad y se declaran los ingresos como afectos al Impuesto Sobre la Renta y los costos y gastos relacionados a dichos ingresos se registran en la contabilidad y se declaran en el impuesto sobre la renta del año 2.

En este sentido, es importante mencionar el Criterio Tributario Institucional No. 02-2022 emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria denominado "Correlación de costos con ingresos. Aplicación de los costos y gastos en la determinación de la obligación Tributaria". En este criterio, se trae a colación el principio de asociación en materia contable y financiera, el cual se desarrolla en consonancia con los principios constitucionales de legalidad, equidad, justicia tributaria y capacidad de pago, indicando que el costo se reconoce en el Estado de Resultados sobre la base de su asociación directa con los ingresos; es decir, que existe una correlación entre ambos conceptos.

- f) Además, es importante tener presente que los pagos recibidos en concepto de anticipos pueden estar sujetos a su devolución en cualquier momento previo a la realización del evento en virtud de una situación fortuita o de causa mayor que obliguen a no realizar el evento. Dicha devolución estará sujeta a las condiciones pactadas.

Por lo anteriormente expuesto, se presenta el siguiente criterio tributario institucional, el cual se considera necesario para establecer el momento adecuado para emitir la factura por la prestación de servicios.

IV. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL “PAGOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO PARA SERVICIOS QUE SE PRESTARÁN EN EL FUTURO Y LA EMISIÓN DE LA FACTURA CORRESPONDIENTE”

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

El anticipo que reciba un contribuyente cuya actividad económica es la prestación de servicios en el cual se provee de bebidas y comidas a eventos, fiestas y presentación o reuniones en general, así como el espacio (salones) para la realización de eventos y el alquiler de mesas, sillas, cristalería, etc., no puede considerarse como un servicio prestado, tampoco como una remuneración para tal servicio, pues no ha sido prestado. El pago anticipado puede estar sujeto a devolución en virtud de un caso fortuito o de fuerza mayor que obliguen a no realizar el evento, debiendo sujetarse a las multas o sanciones correspondientes por la no realización, si así lo estableciera el contrato.

Es procedente no emitir factura en el momento que una empresa prestadora de servicios objeto del presente criterio, reciba anticipos para un evento que se llevará a cabo en fecha futura. Sin embargo, deberá emitir un Documento Tributario Electrónico -DTE- denominado “Recibo de Anticipo”, para efectos de control interno y en la contabilidad de la entidad, deberán existir los registros contables adecuados para el control y liquidación de tales anticipos que permita una adecuada fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. Al finalizar el evento se deberá liquidar la cuenta, que significa establecer el monto total del servicio prestado, emitir la factura correspondiente, descontar los anticipos pagados y determinar el saldo a favor de la entidad prestadora del servicio o a favor del adquirente.

Los requisitos para poder contabilizar los anticipos en el momento de recibir los pagos son:

1. Que exista un contrato donde se estipule lo siguiente:
 - a) El monto inicial del servicio contratado;
 - b) Los pagos pactados;
 - c) La fecha exacta en que será prestado el servicio; y

- d) Las multas y sanciones en que se incurren si el servicio no se presta en la fecha pactada, si así lo estableciera el contrato. (Estos montos de multas y sanciones deben facturarse).
2. La emisión del Documento Tributario Electrónico -DTE- denominado "Recibo de Anticipo", que servirá para llevar el control de los anticipos recibidos.
 3. Que en los libros contables, se lleve una sub-cuenta contable con los anticipos y liquidación de cada uno de los eventos, que permita su fiscalización.
- No se aceptará la contabilización de anticipos en una cuenta sin integración, donde se puedan auditar los cargos y abonos de cada contrato.
4. Que existan las liquidaciones pormenorizadas de cada uno de los contratos por los que se reciben anticipos.

En el desarrollo de una auditoría tributaria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, el auditor designado deberá contar con una narrativa del proceso de comercialización de la entidad auditada, examinar los contratos que soporten el registro de los anticipos recibidos, verificar los registros contables de los anticipos, verificar que el servicio contratado haya sido prestado, verificar la liquidación del servicio prestado, verificar la liquidación de la cuenta y verificar la emisión de la factura correspondiente por el pago en su totalidad del servicio prestado.

PONENTE: Intendencia de Fiscalización.

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

Guatemala, 28 de junio de 2023.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria