

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 3-2019

“LOS COSTOS, GASTOS E INGRESOS DE LAS MERCANCIAS ADQUIRIDAS Y VENDIDAS, EN EL EXTRANJERO (NO NACIONALIZADAS Y NO EXPORTADAS) Y SU EFECTO EN LA DETERMINACIÓN Y CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

I. ANTECEDENTES:

A partir de la vigencia del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, se ha creado la incertidumbre en lo referente a si son deducibles al Impuesto Sobre la Renta los costos incurridos en la adquisición de mercancías en el extranjero, pero que posteriormente son vendidas a clientes domiciliados en el exterior, sin que las mismas ingresen al territorio nacional, es decir, no son nacionalizadas, en consecuencia, las rentas así obtenidas deben o no ser consideradas como gravadas en el ámbito de aplicación del Impuesto Sobre la Renta.

En ese contexto, el numeral 12 del artículo 98 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 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.

II. BASE LEGAL:

Artículos 4, 14 y 31 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; Artículos 3, 4, 1 literales a) y b), 10 numerales 4. y 5., 21, 22 numeral 1), y 23 literales a) y g) del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

La Intendencia de Asuntos Jurídicos, atiende consultas vinculantes planteadas por los contribuyentes conforme el artículo 102 del Código



Tributario; a la fecha se han recibido consultas relacionadas con el tema costos y gastos de las mercancías adquiridas en el extranjero y que posteriormente son vendidas a clientes del exterior, sin que las mismas ingresen al territorio nacional, es decir, no son nacionalizadas y no son exportadas, por lo tanto, las rentas obtenidas por las ventas de las mismas a clientes del exterior, no se deberían considerar gravadas para efectos de aplicación del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo anterior expuesto se procede a individualizar las consultas relacionadas:

1. Si son deducibles los costos y gastos incurridos en la adquisición de mercancías en el exterior, las que son vendidas a clientes del exterior sin ser nacionalizadas ni exportadas.
2. Si las rentas obtenidas por la venta de estas mercancías, a clientes del exterior, no nacionalizadas y no exportadas, están sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta.

Al respecto, se hace necesario generar criterios institucionales relacionados con temas de consultas recurrentes, que expliquen, interpreten y orienten sobre la aplicación de las disposiciones legales vigentes en materia tributaria y aduanera, que a su vez constituya una herramienta para uso tanto interno como externo, coadyuvando con esto a facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y brindando certeza jurídica a los contribuyentes.

Derivado de lo que regulan las normas legales citadas en el apartado de base legal se determina lo siguiente:

La aplicación, interpretación, integración y certeza jurídica respecto de las normas de carácter tributario, debe hacerse conforme a los principios establecidos en la misma Constitución Política de la República de Guatemala, con los del Código Tributario y con los que contienen las propias leyes tributarias.

Para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, el Código Tributario define como hecho generador aquel supuesto que al realizarse causa el nacimiento de la obligación tributaria.

Por otra parte, el citado Código regula que la obligación tributaria es un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria, entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ésta, donde se manifiestan derechos y obligaciones tanto de una parte como de la otra.



Con relación a los costos y gastos generados por la compra de mercancías en el extranjero y que son objeto de venta en el extranjero, sin que las mismas ingresen al territorio nacional, es decir, no son nacionalizadas y no son exportadas, en cuanto a su deducibilidad para la determinación de la renta imponible y cálculo del Impuesto Sobre la Renta, se considera lo siguiente:

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, regula en el artículo 21 cada uno de los costos y gastos que pueden deducir los contribuyentes, siempre que cumplan la condición de ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables **para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas**, entre otros, el costo de producción y de venta de bienes, los gastos incurridos en la prestación de servicios, las bonificaciones, aguinaldo y bonificación anual para los trabajadores del sector público y privado, los arrendamientos de bienes inmuebles utilizados para la producción de renta y los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales efectivamente pagados por los contribuyentes.

Dentro del texto de la referida ley, específicamente en el Libro I no se definen los términos: "útiles", "necesarios", "pertinentes", "indispensables", por lo que atendiendo a lo normado en el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial en la parte que establece: *"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."* Esta disposición legal es necesaria aplicarla cuando se está ante la situación de que dichos términos no han sido definidos en la propia ley por parte del legislador como sucede en el presente caso, en consecuencia, dichos términos se logran definir mediante el uso del diccionario antes citado.

En ese sentido, el Diccionario de la Lengua Española¹ los define de la siguiente manera:

Útil: 1. adj. Que trae o produce provecho, comodidad, fruto o interés. 2. adj. Que puede servir y aprovechar en alguna línea.

Necesario: 1. adj. Que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder.

Pertinente: 1. adj. Pertenciente o correspondiente a algo.

¹ <http://lema.rae.es/drae/?val=>

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "C. Solís", is located in the bottom right area of the page.

Indispensable: 1. adj. Que no se puede dispensar. 2. adj. Que es necesario o muy aconsejable que suceda.

En ese orden de ideas, cuando la Ley de Actualización Tributaria se refiera a los conceptos: útiles, necesarios, pertinentes o indispensables como costos y gastos deducibles, debe entenderse que se refieren a lo siguiente: a) que produzca provecho; b) que su adquisición no pueda evitarse; y, c) que sea necesaria; todos con respecto a la producción o conservación de la fuente productora de rentas gravadas; o en la producción o generación de rentas gravadas, tal como lo establecen los artículos 21 primer párrafo y 22 numeral 1. de dicha ley, respectivamente.

Lo anterior remite a analizar las disposiciones tributarias específicas, a efecto de considerar los requisitos que condicionan si los costos y gastos sean considerados deducibles o no, en la determinación de la renta imponible de los contribuyentes que se encuentren afiliados al régimen que permite deducir de la renta bruta dichos costos y gastos denominado éste como Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

En ese sentido, es necesario considerar que el artículo 23 de la ley citada, regula los costos y gastos que no son deducibles, que para efectos del presente criterio, interesa considerar el requisito indicado en el inciso a), que se refiere a los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que generan rentas gravadas.

Como podrá observarse, la deducción de los costos y gastos además de cumplir con ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables, deben tener relación con la generación de rentas gravadas del contribuyente, requisito que no se cumple en el presente caso, por cuanto que la transacción de la operación de las ventas de las mercancías se realizan en el extranjero y hacia el extranjero, lo que implica que los ingresos así obtenidos no se originan en el territorio nacional, es decir, que no son de renta de fuente guatemalteca y no están afectas al Impuesto Sobre la Renta.

Por lo tanto, del análisis anterior se concluye que las facturas que respaldan los gastos y costos que son generados por la compra de mercancías en el extranjero y que las mismas son objeto de ventas en el extranjero, las cuales no se internan o nacionalizan en Guatemala, no son deducibles para la determinación de la renta imponible y cálculo del Impuesto Sobre la Renta, indistintamente si se trata de un contribuyente registrado y domiciliado en Guatemala, debido a que estos gastos y costos originados en la forma antes prescrita, no cumplen con la primicia de ser **útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir, conservar o generar la fuente productora de rentas gravadas**, tal como lo condicionan los artículos 21



primer párrafo y 22 numeral 1., ambos de la Ley de Actualización Tributaria, por las razones antes expuestas.

Con relación a los ingresos originados por la venta de mercancías en el exterior, sin ser nacionalizadas o exportadas, y su efecto en el Impuesto Sobre la Renta se considera lo siguiente:

Por exportación de bienes: La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.²

Por nacionalización: Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.³

El Código Tributario en el artículo 14 determina que la obligación tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, la que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley tributaria.

Asimismo, los artículos 18 y 23 del referido código regulan que los sujetos pasivos de la obligación tributaria están obligados al pago de los tributos, al cumplimiento de los deberes formales y al pago de intereses y sanciones cuando corresponda y el artículo 31 del mencionado código, establece que el hecho generador del impuesto origina el nacimiento de la obligación Tributaria, según la ley que lo establezca.

El artículo 3 de la Ley de Actualización Tributaria regula: *“Ámbito de aplicación. Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala”*, pareciera que con esta disposición deberían gravarse todas las rentas obtenidas por parte de los sujetos pasivos.

En ese sentido, el artículo 10 de la citada ley regula: *“Artículo 10. Hecho generador. “Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, 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 este libro, residentes en Guatemala.”*

² Artículo 2 numeral 4) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

³ Artículo 2 numeral 5) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

A handwritten signature in blue ink, appearing to be the name 'Ceballos', is located in the bottom right area of the page.

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Se incluyen entre ellas, pero no se limitan, como rentas de actividades lucrativas, las siguientes: (...)

- 4. Las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala. (...)*
- 5. Las originadas por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios."*

La Corte de Constitucionalidad, según expediente número 558-2012, citó que la doctrina tributaria reconoce como elemento constitutivo del hecho generador, el siguiente: "a) material: que consiste en la descripción de los aspectos sustanciales del hecho que soporta la obligación tributaria, por ejemplo: vender, transferir, poseer, entregar, adquirir, escriturar, importar".

Por lo antes expuesto, se determina que los ingresos que obtenga un contribuyente registrado y domiciliado en Guatemala por realizar la venta de mercancías directamente a su cliente del exterior, sin ser estas nacionalizadas o exportadas desde el territorio nacional (transacción totalmente realizada en el exterior), **no están gravados con el pago del Impuesto Sobre la Renta**, por cuanto que no se da el hecho generador de este impuesto para ser objeto de gravamen, toda vez que las operaciones de venta de las mercancías aludidas se realizan fuera del territorio nacional, por las razones expuestas anteriormente.

IV. CRITERIOS INSTITUCIONALES RESPECTO A LOS COSTOS E INGRESOS DE LAS MERCANCÍAS ADQUIRIDAS Y VENDIDAS EN EL EXTRANJERO (NO NACIONALIZADAS Y NO EXPORTADAS) Y SU EFECTO EN LA DETERMINACIÓN Y CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- 1. Que no son deducibles para la determinación de la renta imponible y cálculo del Impuesto Sobre la Renta, los costos y gastos incurridos en**

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "Cald", is located at the bottom right of the page.

compras de mercancías en el exterior por parte de contribuyentes debidamente registrados y domiciliados en Guatemala, y que a su vez son vendidas en el exterior (no importadas, no nacionalizadas y no exportadas), debido a que dichos costos y gastos obtenidos en la forma prescrita, no cumplen con la primicia de ser **útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir, conservar o generar la fuente productora de rentas gravadas**, según lo considerado en el apartado de análisis.

2. Que no están afectas al pago del Impuesto Sobre la Renta regulado en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Actualización Tributaria Libro I, las rentas obtenidas por parte de contribuyentes debidamente registrados y domiciliados en Guatemala, con respecto a las mercancías vendidas en el exterior, (transacción totalmente realizada en el exterior) **siempre y cuando las mismas no sean nacionalizadas ni exportadas desde el territorio nacional**, según lo considerado en el apartado de análisis.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueba el presente Criterio Institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de su publicación.

Guatemala, 18 de julio de 2019.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria
SAT