

CRITERIOS TRIBUTARIOS INSTITUCIONALES

No. 2-2017

“CRITERIOS INSTITUCIONALES RELACIONADOS CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO”.

I. ANTECEDENTES:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 3 del Reglamento Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, define como mercancía, a los bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial, y con la inserción de la tecnología en los mercados locales e internacionales, se ha creado la incertidumbre en reconocer como bien o servicio la compra venta por medios electrónicos de software y licencias, así como sus repercusiones en el Impuestos Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, motivo por el cual se hace necesario unificar criterio a nivel institucional, para la correcta aplicación de lo que establecen las Leyes citadas.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, define como mercancía, a todo bien corpóreo o incorpóreo susceptible de intercambio comercial.

Asimismo, el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 4 numeral 3 literal c) inciso III, establece que son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en el país, tal como las regalías pagadas por personas individuales o jurídicas residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala, por el uso de derechos o licencias sobre programas informáticos o sus actualizaciones; y 104 numeral 3 literal c. refiere que el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta, que aplica a los no residentes en concepto de regalías es del 15%.

La misma norma legal citada, en el artículo 33 refiere que el costo de adquisición de los activos intangibles, tales como los derechos sobre programas informáticos y sus licencias deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un período no menor de cinco años.

No obstante lo anterior, la Ley de Actualización Tributaria, establece otros métodos mediante los cuales los contribuyentes (reventa) pueden deducir de su renta costos y gastos, siempre que cuenten con la documentación legal correspondiente.

El avance de la tecnología, es este nuevo siglo es evidente, por lo que el comercio ha avanzado hasta el grado de utilizar medios electrónicos para su objetivo, tal es el caso de la compra venta de programas informáticos a través de medios electrónicos.

Derivado de lo anterior, se tienen las siguientes interrogantes:

1. ¿La compra y venta de software y licencias por el derecho de uso de programas informáticos por medios electrónicos, son considerados como bienes o servicios?
2. ¿Cumplidos los trámites de importación del software comprados por medios electrónicos, es susceptible de deducibilidad en el Impuesto Sobre la Renta?
3. ¿Surge la obligación de retener el Impuesto Sobre la Renta, en la compra de software por medios electrónicos, cuando el vendedor no es residente?
4. ¿Quién debe retener el Impuesto Sobre la Renta, en caso aplique, cuando se compren por medios electrónicos software y/o licencias de programas informáticos, cuando el residente adquirente es o no usuario de los programas descritos?
5. ¿La compra venta por medios electrónicos de software o licencias de programas informáticos, por intermediarios generan la obligación del pago del Impuesto al Valor Agregado?
6. ¿Es procedente de deducibilidad, el Impuesto Sobre la Renta pagado como consecuencia de auto retención, derivado del derecho de uso de un software, cuya licencia es descargada por medios electrónicos?
7. ¿Cómo deberá considerar las ventas de software y licencias por el derecho de uso, realizadas por medios electrónicos por un residente en Guatemala a no residentes?

II. BASE LEGAL:



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

Artículo 23. Obligaciones de los sujetos pasivos. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. (...) (El subrayado no es parte del texto original)

Artículo 31. Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

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

Artículo 10. Interpretación de la ley. 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. (...)

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

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

- 1) **Por venta:** Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.
- 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.
- 3) **Por importación:** La entrada o intermediación, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.



4) **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.

Por exportación de servicio: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio, ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.

5) **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. (...)

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

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o inmuebles o derechos reales sobre ellos.
- 2) La prestación de Servicios.
- 3) Las importaciones. (...)

Artículo 6. Otros sujetos pasivos del impuesto. También son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) El importador habitual o no.
- 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.

Artículo 7. De las exenciones generales. Están exentos del impuesto en esta ley: (...)

2. Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del artículo 2 numeral 4 de esta ley. (...)

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

Artículo 3. 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.



Artículo 4. Rentas de fuente guatemalteca. Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes: (...)

3. RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL:

Con carácter general son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en el país. (...)

- c) Las regalías pagadas o que se utilicen en Guatemala, por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala. Se consideran regalías los pagos por el uso, o la concesión de uso de: (...)

III. Derechos o licencias sobre programas informáticos o su actualización.
(...)

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: (...)

19. Las depreciaciones y amortizaciones que cumplan con las disposiciones de este título...

25. Las regalías por conceptos establecidos en el Artículo 4, numeral 3, literal c, del título I de este libro, inscritos en los registros, cuando corresponda. Dicha deducción en ningún caso debe exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta y debe probarse el derecho de regalía por medio de contrato que establezca el monto y las condiciones de pago al beneficiario. (...)

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.

[Handwritten signature]

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...
 - c. Facturas o documentos, emitidos en el exterior. (...)
 - g. Declaraciones aduaneras de importación con la constancia autorizada de pago, en el caso de importación.

Artículo 23. Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:

- a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada. (...)
- c) Los que el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de efectuar la retención y pagar el Impuesto Sobre la Renta, cuando corresponda. Serán deducibles una vez se haya enterado la retención.
- d) Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable. (...) (El subrayado no es del texto original)
- g) Los respaldados con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de importación debidamente liquidadas con la constancia autorizada de pago; a excepción de los servicios que deberán sustentarse con el comprobante de pago al exterior. (...)

Artículo 25. Regla general de la depreciación y amortización. Las depreciaciones y amortizaciones cuya deducción admite este libro, son las que corresponde efectuar sobre bienes de activo fijo e intangible, propiedad del contribuyente y que son utilizados en las actividades lucrativas que generan rentas gravadas. (...) (Lo subrayado no es del texto original)



Artículo 33. Amortización de activos intangibles. El costo de adquisición de los activos intangibles efectivamente incurrido, tales como derechos de autor y derechos conexos, marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias, derechos sobre programas informáticos y sus licencias, información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas, derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos, y otros activos intangibles similares, deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un período no menor de cinco (5) años. (Lo subrayado no es del texto original)

Artículo 83. Hecho generador. Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la generación en Guatemala de rentes de capital y de ganancias de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país. (Lo subrayado no es del texto original)

Artículo 84. Campo de aplicación. Las rentas gravadas de conformidad con el artículo anterior se clasifican en: (...)

3. Rentas de capital mobiliario.

Constituyen rentas del capital mobiliario:

- b. Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o naturaleza de bienes muebles tangibles y de bienes intangibles tales como derechos de llave, regalías, derechos de autor y similares. No constituyen rentas de capital mobiliario las que se obtengan del giro habitual del comercio de los bienes o derechos individualizados en esta literal y las mismas tributarán conforme al régimen para las rentas de las actividades lucrativas en el que se encuentre inscrito.

Artículo 92. Tipo impositivo para las rentas de capital y para las ganancias de capital. El tipo impositivo aplicable a las base imponible de las rentas de capital mobiliarias e inmobiliarias y para las ganancias de capital es del diez por ciento (10%).



Artículo 97. Hecho generador. Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.

Artículo 104. Tipos impositivos. Los tipos impositivos aplicables a los pagos o acreditación de las rentas gravadas por este título son los siguientes: (...)

3. El tipo impositivo del quince por ciento (15%) que se aplica a: (...)

c. Las regalías, en los términos del Artículo 4 de este libro. (...)

4. El tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) que se aplica a:

Otras rentas gravadas no especificadas en los numerales anteriores. (...)

Artículo 105. Obligación de retener. Las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio o este libro, que paguen, acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de no residentes rentas, deben retener el impuesto con carácter definitivo, aplicando a la base imponible establecida, el tipo impositivo indicado en el artículo anterior de este libro y enterarlo mediante declaración jurada a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero.

El agente de retención debe expedir constancia de la retención efectuada.

CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO (CAUCA), ANEXO DE LA RESOLUCIÓN NÚMERO 223-2008 DEL CONSEJO DE MINISTROS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA (COMIECO –XLIX).

Artículo 92. Importación definitiva... es el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero.



REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO (RECAUCA), ANEXO A LA RESOLUCIÓN NÚMERO 224-2008 DEL CONSEJO DE MINISTROS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA (COMIECO –XLIX).

Artículo 3. Definiciones. Para los efectos de la aplicación del Código y este Reglamento, además de las señaladas en el Código, se adoptan las definiciones y abreviaturas siguientes: (...)

MERCANCÍA: Bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial. (...)

Artículo 321. Documentos que soportan la declaración de mercancías. La declaración de mercancías deberá sustentarse, según el régimen aduanero de que se trate, entre otros, en los documentos siguientes:

- a) Factura comercial cuando se trate de una compra venta internacional o documento equivalente en los demás casos;
- b) Documentos de transporte, tales como: conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea u otro documento equivalente;
- c) Declaración del valor en aduana de las mercancías, en su caso;
- d) Certificado o certificación de origen de las mercancías, cuando proceda;
- e) Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías, y demás autorizaciones;
- f) Garantías exigibles en razón de la naturaleza de las mercancías y del régimen aduanero a que se destinen; y
- g) Documento que ampare la exención o franquicia en su caso.

Los documentos anteriormente relacionados deberán adjuntarse en original a la declaración de mercancías, salvo las excepciones establecidas en este Reglamento, o podrán tramitarse por la vía electrónica al sistema informático del Servicio Aduanero y en este caso producirán los mismos efectos jurídicos que los escritos en un soporte de papel. (...)

Artículo 371. Documentos que la sustentan. La declaración de mercancías se sustentará en los documentos mencionados en el artículo 321 de este Reglamento, excepto los indicados en los literales c), d), f) y g).

III. PARTE CONDUCENTE DEL ARTÍCULO 3 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO CENTROAMERICANO –RECAUCA- y del LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA.



El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA- es parte integrante del Régimen Arancelario Centroamericano, el cual tiene por objetivo desarrollar las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano; por lo que en su artículo 3 contiene entre otras, la definición de mercancía, siendo ésta, el conjunto de bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial.

Por otra parte, por medio del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, se decretó en su libro I, el impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en dicho libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

Derivado que la Ley citada, establece el reconocimiento de gasto deducible ya sea por la amortización del costo de adquisición de un software, hasta por un período no mayor de 5 años y del reconocimiento del gasto en concepto de regalías que se paguen por el derecho de uso del intangible mencionado.

Con lo anterior, se persigue dar el trato tributario adecuado a la compra venta de software y licencias de uso de programas informáticos realiza por medio del comercio electrónico, con el objeto que tributen adecuadamente conforme a la legislación tributaria y aduanera.

IV. ANÁLISIS Y EVALUACION DEL CASO:

De conformidad con lo que regulan las normas legales citadas, la exposición de motivos del comercio del artículo 3 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, del comercio electrónico de software y de las licencias por el uso de los programas informáticos, se analiza lo siguiente:

La tecnología ha ido evolucionando, de tal forma que actualmente se realiza la comercialización de bienes y servicios por medios electrónicos, una forma más rápida y cómoda de operar; sin embargo, surgen ciertas deficiencias en el control que puede tenerse en cuanto a la realización de este tipo de operaciones.

Previo, es importante indicar que las leyes deben interpretarse de acuerdo a su texto y contexto, según el sentido propio de sus palabras, tal como lo establece el legislador en el artículo 10 del Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial.

[Handwritten signature]

En ese orden de ideas, la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2 numeral 2) define servicio como la prestación que una persona hace para otra; y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECUCA-, define como mercancía a todo bien corpóreo e incorpóreo susceptible de intercambio comercial.

Por otra parte, el Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 11, preceptúa que las palabras de la ley deben entenderse de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en ese contexto el Diccionario¹ referido define las siguientes palabras: **Corpóreo**: “1.adj. Que tiene cuerpo o consistencia...”, e **Incorpóreo**: “1.adj. No corpóreo.”; en ese sentido, los bienes corpóreos, son los que pueden ser percibidos por nuestros sentidos y los incorpóreos, lo que no ocupan un lugar en el espacio.

Así mismo, **tangible** como: “1.adj. Que se puede tocar...”; e **intangibile**: “1.adj. Que debe o no puede tocarse.”, por lo que los bienes tangibles son bienes que se puede ver y tocar y los intangibles, los que no pueden tocarse y verse.

También define **licencia**, como: “1.f. Permiso para hacer algo...”; y **regalía** como “...7. f. Mex. Participación de un autor en los ingresos del editor por la venta de su obra...”; en ese orden de ideas, regalía pagas por el uso de Software, es el monto que se concede por derecho de uso sobre programas informáticos.

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas –NIIF para PyMES-, en su sección número 18, párrafo 18.2, refiere que un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Será identificable cuando: “...sea separable, es decir susceptible de ser separado o dividido de la entidad o vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones...”

Por lo indicado, independientemente que haya sido descargado vía medios electrónicos, el software es un **activo identificable** sin apariencia física, que no puede ser objeto de tocarse, ni de ser visualizado, siendo un bien incorpóreo al carecer de apariencia, y no un servicio. Asimismo, la licencia por el derecho de uso de programas informáticos, no pueden catalogarse

¹ <http://dle.rae.es/>

como bienes, ya que está es un permiso para disfrutar el derecho de uso del software, por tal razón no podrán ser objeto de importación.

Conforme lo establece el artículo 92 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, se consideran como operaciones aduaneras de importación definitiva, el ingreso de mercancías, siendo estas bienes corpóreos e incorpóreos, procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero; la que se deberá sustentar con los documentos emitidos por cada uno de los países que acrediten la compra-venta de los bienes intangibles adquiridos, según corresponda; sin embargo, los procedimientos para la importación de activos intangibles, tal es el caso del bien incorpóreo software comprado y descargado vía medios electrónicos, no se encuentran regulados dentro de la legislación aduanera, ya que ésta se circunscribe a regular el despacho aduanero aplicable para el ingreso o salida de mercancías que crucen por las fronteras y por lo tanto no regula la formalización del despacho de este tipo de activos. En este caso, deberá regularse el procedimiento a seguir.

No obstante, que para el caso de la importación de Software descargado a través de medios electrónicos, no existe posición en la nomenclatura arancelaria, para que el comprador considere el activo intangible descrito como parte de su activo sujeto a amortización en un período no menor de cinco años, así como la consideración de deducibilidad cuando tenga los documentos de respaldo, como lo es la Declaración aduanera de importación, conforme lo regulan los artículos 21 numeral 19, 22 numeral 4 literal g, 25 y 33 de la Ley de Actualización Tributaria; **deberá declararlo en aduana, presentándolo en soporte magnético, disco compacto, memoria USB o documento diferente a la factura que acredite la propiedad, en tales casos se clasificarán de acuerdo a su soporte en la partida arancelaria que corresponda y deberán tomar como referencia el valor de la transacción, el que constituye la primera base de valoración.**

Guatemala se adhirió al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio –GATT- el 30 de julio de 1991 y en el 10 de junio de 1995 se incorpora a la Organización Mundial de Comercio –OMC-.

Por otra parte, la **Decisión Número 4.1 Valoración de los Soportes Informáticos con Software para Equipos de Proceso de Datos** del Comité de Valoración en Aduana, aprobada en su Primera Reunión del 12 de mayo de 1995, el Comité de Valoración en Aduana decide lo siguiente:

flm "...1. Se reafirma que el valor de transacción constituye la base primera de

valoración según el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII de Acuerdo General Aranceles Aduaneros y Comercio... 2 Dada la situación única en su género en que se encuentran los datos o instrucción (software) registrados en soportes informáticos para equipos de proceso de datos... estaría que también en conformidad que las Partes que lo desearan... Para determinar el valor en aduana de los soportes informáticos importados que lleven datos o instrucciones, se tomará en consideración únicamente el costo del valor del soporte informático... La presente Decisión deberán notificar al Comité la fecha de su aplicación...". Por lo indicado, el valor en aduana del software, deberá determinarse con base al valor de la transacción, el cual consiste en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Adicionalmente, para que se considere deducible la adquisición del software, se deberá observar en lo que corresponda, lo regulado en los artículos 21 y 22 de la Ley citada en el párrafo anterior, así como considerar que se deberá sustentar los pagos por la compra del bien intangible por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, distintos al dinero en efectivo, en el que se individualice al vendedor, según lo prescrito en el artículo 20 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; su incumplimiento lo convertiría en no deducible en la determinación del Impuesto Sobre la renta, según lo preceptuado en el artículo 23 numerales a), c), d) y g) de la norma legal mencionada.

Cabe agregar, que cuando se compra un software a un no residente y se descarga por medios electrónicos, no es aplicable la retención del Impuesto Sobre Renta, debido a que no es un servicio prestado en Guatemala, ni un pago de regalías.

Ahora bien, si el software no es propiedad del usuario contribuyente, para considerarse el valor desembolsado por el derecho de uso, como deducible en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, deberá prestar atención en lo siguiente:

El artículo 21 numeral 25 de la Ley de Actualización Tributaria, establece que las regalías pagadas por los derechos o licencias sobre programas informáticos o su actualización, cuando proceda la deducción, no podrá exceder del 5% de la renta bruta y deberá probarse el derecho del gasto, por medio del contrato que establezca el monto y las condiciones de pago al



beneficiario, el cual si fuere suscrito desde el exterior, para que sea admisible y surta efectos en Guatemala, deberá ser legalizado por el Ministerio de Relaciones Exteriores y si se estuviera redactado en idioma extranjero debe ser vertido al Español bajo juramento por traductor autorizado, conforme lo describe el artículo 37 de la Ley del Organismo Judicial.

El Diccionario para Contadores del autor Eirc L. Kohler, define regalía como: *"...Compensación por el empleo de bienes, basada en una parte convenida de los ingresos procedentes de su uso; como por ejemplo: ...a un fabricante por el uso de su equipo de procesamiento, en las operaciones de producción de otra persona."*²

Como bien se refirió anteriormente, la regalía es la participación en los ingresos que se pagan al propietario de un derecho a cambio de un permiso para ejercerlo; en ese contexto, la deducción que permite la Ley de Actualización Tributaria por el derecho de uso de un bien intangible que no es propiedad del contribuyente y para lo cual paga regalías, entendiéndose éstas, como la remuneración por el derecho de uso de los programas informáticos, la que podrá deducir en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, hasta por un monto que no supere el 5% sobre la renta bruta, siendo ésta, el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

Asimismo, el artículo 22 numerales 1, 2 y 4 literal c. del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, regula que para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo 21 numeral 25 del Decreto citado, deben cumplir entre otros con los requisitos siguientes: a) Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados; b) Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en la Ley; y c) Que se cuente con las facturas o documentos emitidos en el exterior.

También, el artículo 23 literal c) del Decreto descrito, menciona que las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos cuando el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de efectuar la retención y pagar el Impuesto



² Kohler Eric L., Diccionario para Contadores, Hispano Americana, S.A. de C.V., México, 1982, p 461.

Sobre la Renta, por lo que será deducible una vez haya enterado la retención.

El Código Tributario, en el artículo 28 define a los agentes de retención como aquellos sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

De acuerdo con lo descrito, se puede apreciar que la obligación del agente de retención está bien definida, en el entendido que una vez efectuada la retención, el responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido es el agente de retención y la falta de este cumplimiento, no lo excluye de enterar a las cajas fiscales las sumas que debió retener, más la sanción correspondiente conforme el artículo 91 del Código Tributario; en ese orden de ideas, cuando se tenga la obligación de retener, deberá efectuarse.

Aunado con lo anterior, las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme las categorías señaladas en el artículo 3 y se considerarán de fuente guatemalteca según el artículo 4 numeral 3 literal c) inciso III; y 97 de la Ley de Actualización Tributaria.

El artículo 83 la Ley mencionada, deduce que se generará el presupuesto establecido en la Ley, por la generación de rentas de capital, y el artículo 84 numeral 2 literal b. aclara que no constituyen rentas de capital cuando se obtengan del giro habitual del comercio de derechos.

En concordancia con lo anterior, cuando se trate de no domiciliados con establecimiento permanente, cuyo giro no sea comercializar con los derechos de uso de los programas informáticos, el contribuyente usuario de éstos deberá retener el Impuesto sobre la Renta en concepto de rentas de capital, aplicando el tipo impositivo del 10%, conforme lo referido en el artículo 92 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Para personas individuales o jurídicas entes o patrimonios sin establecimientos permanente, que obtengan rentas por los derechos de uso de los programas informáticos, el artículo 97 del Decreto referido, señala que constituye hecho generador de rentas de no residentes, todas aquellas rentas gravadas según los títulos de la Ley de Actualización Tributaria.

Por lo tanto, se colige que de conformidad con lo analizado anteriormente, los agentes de retención que paguen, acrediten en cuenta bancarias o de



cualquier manera pongan a disposición de un no residente montos en concepto de regalías, procederán a realizar la retención del Impuesto Sobre la Renta del 15% con carácter definitivo y deberá enterarlo a la Administración Tributaria, dentro del plazo de diez días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero, según lo prescrito en los artículos 104 numeral 3 literal c; y 105 de la Ley de Actualización Tributaria. Caso contrario, deberá proceder a efectuar la retención que corresponda según el tipo impositivo que sea aplicable para rentas de no residentes con establecimiento permanente.

Cuando un residente compra vía medios electrónicos un software y por otra parte se pague por el derecho de uso del mismo (licencia), se deberá considerar lo que corresponda según lo desarrollado con anterioridad, es decir, la importación del Software y la retención por las regalías que se paguen al extranjero por el derecho de uso del programa informático.

Cabe aclarar, que por el soporte técnico o actualización de los programas informáticos, que se cobren por aparte, por el proveedor no residente, estarán afectos al pago del Impuesto Sobre la Renta con el tipo impositivo del 25%; por lo tanto, el contribuyente residente deberá retener el impuesto indicado y enterarlo a la Administración Tributaria dentro del plazo establecido en el párrafo anterior, según lo estipulado en los artículos 104 numeral 4; y 105 de la Ley descrita con anterioridad.

El incumplimiento de efectuar la retención y enterar a la Administración Tributaria el Impuesto Sobre la Renta, producirá la no deducibilidad en la determinación del Impuesto Sobre la Renta. También deberá observar lo mencionado en los artículos 21 numerales 1; 22 numerales 1, 2 y 4 literales c y g de la Ley de Actualización Tributaria; y 20 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala.

Para el caso que el adquirente del software por medios electrónicos, actúe como intermediario o bien como un representante autorizado en Guatemala, derivado que no comprará el programa informático para su propio uso, sino para venderlo; deberá realizar la importación cumpliendo todos los trámites que correspondan, según lo indicado con anterioridad, y posteriormente deberá emitir la factura por la venta del bien intangible nacionalizado; y en el caso de reventa de las licencias por el derecho de uso de programas informáticos, deberá emitir la factura de ventas correspondiente, sin haber considerado previo su nacionalización, en virtud que no es una mercancía; sin embargo, deberá contar con el documentos de soporte de compra de la licencia indicada, así como de efectuar la retención del Impuesto Sobre la



Renta, por rentas de no residentes y enterarlo a la Administración Tributaria dentro del plazo establecido para el efecto.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, aplicará para los siguientes casos: importación del software; reventa de los programas informáticos o licencias por el derecho de uso; y por los servicios que se realicen en Guatemala por el personal de un no residente, ya sea por actualización o soporte cobrado, de acuerdo con lo prescrito en los artículos 2 numerales 1), 2) y 3); 3 numerales 1), 2) y 3); 6 numerales 1) y 3) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, la ley citada en el párrafo anterior, regula que se considera exportación de servicios, la venta realizada al exterior, cumplidos los requisitos siguientes: que el servicio sea prestado en Guatemala, para ser utilizado exclusivamente en el exterior, por un no residente ni domiciliado en Guatemala, que se pague conforme las divisas, es decir que deberá cumplirse con todos los supuestos legales, para que el contribuyente pueda considerar la exportación de servicios.

Además refiere que la venta de bienes al exterior, se considera exportación de servicios, siempre que dichos bienes sean nacionales o nacionalizados para ser utilizados o consumidos en el extranjero. En ambos casos, para exportaciones de bienes o servicios, estarán exentos del pago de Impuesto al Valor Agregado.

Dentro de la Ley ya citada, para el pago de rentas a no residentes, no se tiene contemplada la auto retención; sino que, únicamente la autoliquidación y pago, siendo ésta, cuando el no residente liquide y pague el Impuesto Sobre la Renta que no se haya retenido por el agente retenedor, según lo descrito en el artículo 105 de la Ley mencionada.

Si bien es cierto que el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, estipula que los impuestos son deducibles cuando constituyan costo; también lo es, que dentro del mismo Decreto no detalla en qué casos los impuestos se consideran como costo y asimismo, no se encuentra regulada la auto retención; por lo que no es procedente considerar como costo o gasto deducible el Impuesto Sobre la Renta pagado por el contribuyente a cuenta del no residente.

En conclusión, cuando el que venda el software o las licencias por el derecho de uso, es un contribuyente residente y fabricante del bien intangible y su giro habitual sea la comercialización de este tipo de bienes o derechos, deberá cumplir con sus obligaciones tributarias de acuerdo al



régimen al cual se encuentre afiliado con respecto al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta ante la Superintendencia de Administración Tributaria; y si no fuera del giro habitual, conforme a las rentas de capital. Por otra parte las ventas de programas informáticos que realice un residente al extranjero, son rentas afectas en la determinación del Impuesto Sobre la renta, conforme lo estipulado en el artículo 3 de la Ley de Actualización Tributaria; no obstante, podrán considerarse exportaciones siempre que se cumplan con los requisitos legales, debiendo formalizar la exportación, a efecto se consideren exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en el artículo 7 numeral 2. del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, asimismo, deberá cumplir con los requisitos y procedimientos en otras disposiciones establecidas.

V. CRITERIOS INSTITUCIONALES RESPECTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. El software es un bien intangible y no un servicio, por lo que deberá cumplir con la nacionalización del bien citado, perfeccionando la importación independientemente si se compra o descarga por medios electrónicos y, para el efecto de la valoración en aduanas, deberá observarse el Artículo VII del GATT. En cuanto a la licencia por el derecho de uso de programas informáticos, no pueden catalogarse como bienes, ya que está es un permiso para disfrutar el derecho de uso del software, por tal razón no podrán ser objeto de importación.
2. Para Importación de software para su propio uso.
Para que sea procedente la deducción de la **amortización** en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, por la compra y descarga del software por medios electrónicos, se debe cumplir con el pago del Impuesto al Valor Agregado de Importación, según corresponda; en cuanto a los Derechos Arancelarios a la Importación, los mismos no deberán cobrarse por el Servicio Aduanero, toda vez que de acuerdo a la Organización Mundial de Comercio, Guatemala forma parte integrante de este, y por lo tanto, se tiene que en el tema de comercio electrónico, los mismos no estarán sujetos a dicho pago. Además, deberá cumplirse con las demás condiciones para su deducción, estipuladas en las Leyes Tributarias.

 Importación de software para reventa.

Será procedente la deducción en el ISR, siempre que se cumplan con los requisitos y condiciones establecidos en la Leyes Tributarias y Aduaneras, según corresponda.

3. Procederá la retención del 15% del Impuesto Sobre la Renta cuando se paguen regalías por el derecho de uso de los programas informáticos a no residentes sin establecimiento permanente; para el caso de no residentes con establecimiento permanente, cuando su giro normal no sea comercializar con dichos derechos de uso deberán retener el 10%.
4. El obligado de realizar la retención del Impuesto Sobre la Renta, en el pago de regalías por el derecho de uso de un programa informático derivadas de licencias compradas a un no residente vía medios electrónicos, es toda persona individual o jurídica, responsables o representantes de entes o patrimonios obligados de llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuanta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de un no residente rentas por el concepto indicado, independientemente que sea el usuario de los programas o bien un intermediario, representante autorizado.
5. El Impuesto al Valor Agregado se generará por: la importación del software adquirido por medios electrónicos, la reventa del mismo, la reventa de licencias por el derecho de uso de programas informáticos y por los servicios prestados en Guatemala por un no residente en concepto de actualización o soporte del Software, cuando es cobrado por aparte.
6. El Impuesto Sobre la Renta, originado por el pago de regalías a un no residente, pagado por el agente de retención a cuenta de éste, no podrá considerarse como costo o gasto deducible en la liquidación del Impuesto Sobre la Renta.
7. Cuando el que venda el software o las licencias por el derecho de uso, es un contribuyente residente y fabricante del bien intangible y su giro habitual sea la comercialización de este tipo de bienes o derechos, deberá cumplir con sus obligaciones tributarias de acuerdo al régimen al cual se encuentre afiliado con respecto al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta ante la Superintendencia de Administración Tributaria; y si no fuera del giro habitual, conforme a las rentas de capital.

Por otra parte las ventas de programas informáticos que realice un residente al extranjero, son rentas afectas en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, conforme lo estipulado en el artículo 3 de la Ley de Actualización Tributaria; no obstante, podrán considerarse



exportaciones siempre que se cumplan con los requisitos legales, debiendo formalizar la exportación, a efecto se consideren exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en el artículo 7 numeral 2. del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, asimismo, deberá cumplir con los requisitos y procedimientos en otras disposiciones establecidas.

Las ventas de software o la licencia por el derecho de uso, realizadas por un contribuyente residente, deberán cumplir con reportar como parte de sus rentas de actividades ordinarias cuando dicha actividad sea su giro habitual, caso contrario, como rentas de capital mobiliario.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueban los presentes criterios institucionales, los cuales deberán ser aplicados a partir de la presente fecha.

Guatemala, 13 de diciembre de 2017.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Juan Francisco Solórzano Foppa.

Superintendente de Administración Tributaria –SAT–