

CRITERIOS TRIBUTARIOS INSTITUCIONALES

No. 4-2017

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA GENERADO POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS CON PERSONAS EXTRANJERAS DENTRO Y FUERA DEL TERRITORIO NACIONAL. RETENCIÓN POR FLETES INTERNACIONALES (INTERMEDIARIOS):

I. ANTECEDENTES:

La Administración Tributaria ha realizado de manera periódica criterios institucionales en materia tributaria y aduanera con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

El día 3 de noviembre de 2017 se realizó 1 mesa de generación de insumos sobre IVA e ISR generado por venta y prestación de servicios con personas extranjeras fuera del Territorio Nacional. Retenciones por Fletes Internacionales (Intermediarios), en la que participaron contribuyentes, firmas de auditoría, firmas de abogados, etc.

En la referida mesa de generación de insumos, los participantes expusieron sus distintas posturas, dudas, comentarios y observaciones en cuanto a los servicios prestados en el exterior y sus implicaciones fiscales, especialmente lo relativo a los temas sobre a qué impuestos se encuentran afectos y por ende a la obligación de retener, así como los casos más frecuentes en los cuales se han dado distintos puntos de vista y criterios entre los participantes.

Los casos que se abordaron y que se consideró prudente formalizar un Criterio Tributario Institucional, fueron los de:

- **Pago de servicios prestados en el extranjero por persona no residente sin establecimiento permanente en Guatemala.**
- **Retención del Impuesto Sobre la Renta a no residentes por pago de servicios prestados en Guatemala.**

- **No residente que presta sus servicios en Guatemala.**
- **Pago de servicios de transporte en el exterior.**

Por esa razón, se elaboraron los siguientes criterios, para que sean considerados por la Junta de Criterios y en caso que se considere pertinente, sean aprobados los mismos.

II. BASE LEGAL:

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

“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. 4. (...) Por exportación de servicios: 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.”.

“ARTÍCULO 3. Del hecho generador. El impuesto es generado por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos. 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.”.

“ARTÍCULO 7. De las exenciones generales. Están exentos del impuesto establecido en esta ley: (...) 2. Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley.”.

Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

“ARTÍCULO 4. Rentas de Fuente Guatemalteca (...) 1. RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS: Con carácter general todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esta actividad. Entre otras se incluyen las rentas provenientes de: (...) d) El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.”.

“ARTÍCULO 6. Concepto de residente. Se considera residente para efectos tributarios: 1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aún cuando no sea de forma continua.

b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país. (...).

“ARTÍCULO 7. Concepto de establecimiento permanente. Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento permanente en Guatemala, cuando: 1. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades. La definición del apartado anterior, comprende, en particular: a) Las sedes de dirección. b) Las sucursales. c) Las oficinas. d) Las fábricas. e) Los talleres. f) Los almacenes, las tiendas u otros establecimientos. g) Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias. h) Las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o exploración de recursos naturales. (...) 3. No obstante lo dispuesto en los numerales 1 y 2 de este artículo, cuando **una persona o ente** distinto de un agente independiente, **actúe en Guatemala por cuenta de un no residente**, se considera que éste tiene **un establecimiento permanente en Guatemala** por las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona: a) Ostenta y ejerce habitualmente en Guatemala poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa; (...) 5. Se considera que **existe un establecimiento permanente** cuando las **actividades de un agente se realicen exclusivamente, o en más de un cincuenta y uno por ciento (51%) por cuenta del no residente** y las condiciones aceptadas o impuestas entre éste y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes. 6. **No se considera que existe establecimiento permanente** en el país, por el mero hecho de que las actividades de un no residente se realicen en Guatemala, por medio de un corredor, un **comisionista general o cualquier otro agente independiente**, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad”. (La negrilla no es del texto original)

“ARTICULO 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. 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: (...) 6. Las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.”.

“ARTICULO 14. Regímenes para las rentas de actividades lucrativas. Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.”.

“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**”.

“ARTÍCULO 98. Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, **no residentes en territorio guatemalteco**, según las definiciones del presente libro, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el artículo anterior.”. (la negrilla no es del texto original)

“ARTÍCULO 99. “Responsables y agentes de retención. Quienes **paguen las rentas devengadas por los contribuyentes sin establecimiento permanente**, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento permanente, responden solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que hayan pagado o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tengan encomendados, respectivamente.”. (la negrilla no es del texto original)

“ARTÍCULO 102. Regla general. Para los no residentes que operen con establecimiento permanente, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, periodo de liquidación y normas de gestión del impuesto, se determinarán con arreglo a las disposiciones del Título II de este Libro, “Renta de las Actividades Lucrativas”.”.

“ARTÍCULO 103. Base imponible. Con carácter general, las rentas que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin establecimiento permanente en territorio nacional, la renta imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido efectivamente pagado o acreditado en cuenta. La base imponible correspondiente a las ganancias de capital se determina conforme a lo dispuesto en el Capítulo IV, del Título IV, de este libro.”.

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

1. El tipo impositivo del cinco por ciento (5%) que se aplica a:

a. Actividades de transporte internacional de carga y pasajeros:

i. El valor de los pasajes vendidos en el país o en el extranjero para ser extendidos en Guatemala, independientemente del origen o destino del pasajero.

ii. El valor de los fletes por carga originaria de Guatemala con destino al extranjero, aún cuando dichos fletes se contraten o sean pagados en cualquier forma, fuera de Guatemala. En el caso de fletes de carga proveniente del extranjero, cuando el valor del flete sea pagado en Guatemala.

iii. El monto que las personas no residentes dedicadas al transporte, así como sus representantes en Guatemala, cobren a los usuarios del transporte como parte del servicio que éstas prestan, incluyendo el combustible, almacenaje, demoras, uso de oficinas en el puerto, uso de electricidad o penalizaciones.

b. Primas de seguros, primas de fianzas, reaseguros, retrocesiones, y reafianzamientos, que obtengan no residentes.

c. Telefonía, transmisión de datos y comunicaciones internacionales de cualquier naturaleza y por cualquier medio, provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza

entre Guatemala y otros países. En todos los casos, independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio.

d. **Derogado.***

e. Los dividendos, reparto de utilidades, ganancias y otros beneficios, así como toda transferencia o acreditamiento en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes.

Como excepción al tipo impositivo referido en el numeral 1 citado, se aplicará el tipo impositivo del tres por ciento (3%) por el suministro de noticias internacionales a empresas usuarias en el país, cualquiera que sea la forma de retribución y por la utilización en Guatemala de películas cinematográficas, tiras de historietas, fotonovelas, grabaciones musicales y auditivas y cualquier otra proyección, transmisión o difusión similar de imágenes o sonidos en la República, cualquiera que sea el medio empleado.

2. El tipo impositivo del diez por ciento (10%) que se aplica a:

a. Los intereses, en los términos del artículo 4 de este libro, pagados o acreditados a no residentes.

Se exceptúa del impuesto a que se refiere el presente numeral, los pagos por acreditamientos en cuenta de intereses por concepto de préstamos otorgados por instituciones bancarias y financieras a entidades debidamente autorizadas y reguladas en su país de origen, conforme la Ley de Bancos y Grupos Financieros, así como los que éstas últimas y las instituciones de carácter multilateral otorguen a personas domiciliadas en el territorio nacional.

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

a. Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos.

b. Los pagos o acreditación en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación.

c. Las regalías, en los términos del artículo 4 de este libro.

d. Los honorarios.

e. El asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.

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

Otras rentas gravadas no especificadas en los numerales anteriores.” Derogada la literal d del numeral 1, por el artículo 28, del Decreto número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala.”.

“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.”.

“ARTÍCULO 106. Autoliquidación y pago. Si no se hubiese efectuado la retención a que se refiere el artículo anterior, el impuesto debe liquidarse y pagarse por el no residente, mediante declaración jurada, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente en que

ocurra el hecho generador. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del agente retenedor.”.

“ARTÍCULO 107. Detalle de retenciones. Las retenciones practicadas por los agentes de retención a los contribuyentes a que se refiere este título, deben enterarlas a la Administración Tributaria dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención y acompañar una declaración jurada que indique el nombre de cada uno de los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, y del agente de retención el Número de Identificación Tributaria, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención.”.

Código de Migración, Decreto Número 44-2016 del Congreso de la República de Guatemala.

“ARTÍCULO 75. Residentes temporales. Cuentan con el estatus de residente temporal, las personas que el Instituto Guatemalteco de Migración les extienda un documento que los reconoce como residentes temporales, identificados a continuación:

- a) Trabajadores migrantes: Las personas extranjeras que han sido autorizadas a permanecer en el país para dedicarse al ejercicio de alguna actividad lícita, remunerada, bajo la dependencia y dirección de un patrono. Los trabajadores migrantes podrán solicitar residencia temporal por el plazo de uno a cinco años.
- b) Estudiantes: Las personas extranjeras autorizadas para residir en el país por razones de estudio en cualquiera de los niveles educativos. Se les autorizará el estatus de residencia temporal de estudiante por el período correspondiente al ciclo educativo o la duración de los cursos universitarios correspondientes de acuerdo a lo regulado por este Código.
- c) Deportistas y artistas: Las personas extranjeras contratadas por personas jurídicas o individuales que presten sus servicios especializados como deportistas o artistas, se les autorizará el estatus de residencia temporal de acuerdo al período de duración del contrato específico o hasta por un período máximo de cinco años, observando lo establecido en la legislación nacional vigente aplicable.
- d) Inversionistas: Las personas extranjeras que realicen inversiones en el país, se les autorizará por un plazo no mayor de cinco años.
- e) Intelectuales, investigadores y científicos: Las personas que se dedican a actividades científicas, de investigación y académicas que sean contratadas por entidades para la realización de trabajos propios de sus conocimientos, se les autorizará el estatus de residencia temporal por un plazo no mayor de cinco años.
- f) Ministros de culto o religiosos: Los ministros de culto o religiosos extranjeros con pertenencia a una entidad religiosa reconocida oficialmente por el Estado, se les autorizará el estatus de residente temporal por un plazo no mayor de cinco años. La descripción de los

requisitos para el cumplimiento de reconocimiento del estatus de residente temporal, serán establecidos en el reglamento del presente Código.”.

“ARTÍCULO. 78. Residentes permanentes. Son residentes permanentes las personas que además de cumplir con los otros requisitos legales, desean adquirir domicilio en el país, los cuales serán establecidos en el reglamento correspondiente y que se encuentran dentro de los siguientes criterios:

- a) Han sido residentes temporales por un período igual o mayor de cinco años.
- b) Tener un año o más de haber contraído matrimonio o declarado la unión de hecho con persona guatemalteca.
- c) Los familiares, dentro de los grados de ley, de persona guatemalteca que tienen otra nacionalidad.
- d) Los nacidos en otros países de Centro América cuando han sido residentes temporales por un período de un año.
- e) Los rentistas o pensionados, que son las personas que han sido autorizadas para residir en el país y que cuentan con ingresos permanentes lícitos provenientes del extranjero.

Se entiende, como regla especial para el estatus de residente permanente rentista o pensionado, todos los beneficios y exoneraciones que sean regulados en el reglamento específico para estos casos, serán aplicables a las personas guatemaltecas de origen que se hayan naturalizado en otros países y que regresen pensionados o jubilados por gobiernos o entidades privadas.”.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

¿A QUIENES SE CONSIDERA RESIDENTES Y NO RESIDENTES?

Residentes temporales:

Cuentan con el estatus de residente temporal, las personas que el Instituto Guatemalteco de Migración les extienda un documento que los reconoce como residentes temporales, identificados a continuación:

- a) Trabajadores migrantes: Las personas extranjeras que han sido autorizadas a permanecer en el país para dedicarse al ejercicio de alguna actividad lícita, remunerada, bajo la dependencia y dirección de un patrono. Los trabajadores migrantes podrán solicitar residencia temporal por el plazo de uno a cinco años.
- b) Estudiantes: Las personas extranjeras autorizadas para residir en el país por razones de estudio en cualquiera de los niveles educativos. Se les autorizará el estatus de residencia temporal de estudiante por el período correspondiente al ciclo educativo o la duración de los cursos universitarios correspondientes de acuerdo a lo regulado por este Código.

c) Deportistas y artistas: Las personas extranjeras contratadas por personas jurídicas o individuales que presten sus servicios especializados como deportistas o artistas, se les autorizará el estatus de residencia temporal de acuerdo al período de duración del contrato específico o hasta por un período máximo de cinco años, observando lo establecido en la legislación nacional vigente aplicable.

d) Inversionistas: Las personas extranjeras que realicen inversiones en el país, se les autorizará por un plazo no mayor de cinco años.

e) Intelectuales, investigadores y científicos: Las personas que se dedican a actividades científicas, de investigación y académicas que sean contratadas por entidades para la realización de trabajos propios de sus conocimientos, se les autorizará el estatus de residencia temporal por un plazo no mayor de cinco años.

f) Ministros de culto o religiosos: Los ministros de culto o religiosos extranjeros con pertenencia a una entidad religiosa reconocida oficialmente por el Estado, se les autorizará el estatus de residente temporal por un plazo no mayor de cinco años¹.

Residentes permanentes:

Son residentes permanentes las personas que además de cumplir con los otros requisitos legales, desean adquirir domicilio en el país, los cuales serán establecidos en el reglamento correspondiente y que se encuentran dentro de los siguientes criterios:

a) Han sido residentes temporales por un período igual o mayor de cinco años.

b) Tener un año o más de haber contraído matrimonio o declarado la unión de hecho con persona guatemalteca.

c) Los familiares, dentro de los grados de ley, de persona guatemalteca que tienen otra nacionalidad.

d) Los nacidos en otros países de Centro América cuando han sido residentes temporales por un período de un año.

e) Los rentistas o pensionados, que son las personas que han sido autorizadas para residir en el país y que cuentan con ingresos permanentes lícitos provenientes del extranjero.

Se entiende, como regla especial para el estatus de residente permanente rentista o pensionado, todos los beneficios y exoneraciones que sean regulados en el reglamento específico para estos casos, serán aplicables a las personas guatemaltecas de origen que se hayan naturalizado en otros países y que regresen pensionados o jubilados por gobiernos o entidades privadas².

¹ Código de Migración, Decreto Número 44-2016 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 75.

² Código de Migración, Decreto Número 44-2016 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 78

Se considera residente para efectos tributarios³:

1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aún cuando no sea de forma continua.

b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país.

2. También se consideran residentes:

a) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado guatemalteco y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.

b) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser funcionarios o empleados de entidades privadas por menos de ciento ochenta y tres días (183) durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre (...)

3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:

a) Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.

b) Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional.

c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

Sujetos Pasivos, Responsables y Agentes de retención del impuesto sobre la renta aplicable a las rentas de contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente

Son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, que obtengan ingresos gravados de conformidad con la ley.

Serán responsables, quienes paguen las rentas devengadas por los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento permanente, responden solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que hayan pagado o a

³ Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 6.

las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tengan encomendados, respectivamente.

Agente de Retención: Son 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 y serán responsables en calidad de agentes de retención, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención del tributo correspondiente.⁴ Efectuada la retención, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido, es el agente de retención. La falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que éste último efectuó el pago. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin normas legales que las autoricen, sin perjuicio de la acción penal que pudiera corresponder.⁵

Con respecto a la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

Respecto al Impuesto al Valor Agregado, cabe considerar que la venta de bienes y la prestación de servicios en el territorio nacional, constituye hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, conforme el artículo 3 numerales 1) y 2) de la Ley del referido impuesto. Asimismo, se debe tomar en cuenta lo regulado en el artículo 6 numerales 1), 2) 3) y 4) de la Ley en mención, el cual establece como otro sujeto pasivo del impuesto referido, el importador habitual o no, el contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala y **el beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.**

Para el efecto, al tratarse de una venta de bienes o prestación de un servicio en territorio nacional por un no domiciliado en Guatemala (quien para efectos del Impuesto Sobre la Renta se denomina "No Residente", corresponderá **al sujeto pasivo del impuesto** enterar el Impuesto al Valor Agregado que corresponda a la Administración Tributaria.

Por su parte el "No residente" podrá emitir indistintamente recibo o factura de su país de origen, toda vez que dichos documentos no contravienen disposiciones en materia tributaria en Guatemala, siempre que el beneficiario del servicio, cumpla con la obligación de practicar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta que correspondan.

⁴ Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 28.

⁵Ibid. artículo 29

IV. CRITERIOS INSTITUCIONALES:

CASO 1: "PAGO DE SERVICIOS PRESTADOS EN EL EXTRANJERO POR PERSONA NO RESIDENTE SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN GUATEMALA"

"Persona extranjera contratada por un contribuyente guatemalteco y prestará servicios profesionales únicamente en el extranjero. ¿Qué impuestos debe pagar en Guatemala?"

CRITERIO:

Siempre y cuando la persona individual o jurídica prestadora de los servicios, no realice actividad alguna, ni preste los servicios en el territorio nacional y además, que la prestación de los servicios en el extranjero por persona no residente no influya o tenga como consecuencia la generación de renta en Guatemala, ya que si fuere ese el caso, se constituiría en hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, así como del Impuesto al Valor Agregado, en el caso que por el desarrollo de la actividad sea considerada como prestada en el territorio nacional. Debe tenerse en consideración lo siguiente:

1. En cuanto al Impuesto al Valor Agregado: El artículo 2 numeral 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que servicio es 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.

Con base en el artículo 3 de la misma Ley, se establecen los hechos generadores del Impuesto al Valor Agregado dentro de los que se encuentra en el numeral 2, la prestación de servicios dentro del territorio nacional. En el presente caso, conforme lo establecido en el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los servicios que se prestan no se consideran hechos generadores del Impuesto al Valor Agregado, en virtud que los mismos no reúnen las características establecidas en la ley, al prestar los servicios en el extranjero.

2. En cuanto al Impuesto Sobre la Renta: Conforme los artículos 97, 98 y 99 de la Ley de Actualización Tributaria, los actos referidos no son generadores del Impuesto Sobre la Renta y quien recibirá el pago no llena las características de Sujeto Pasivo del Impuesto sobre la Renta, al generar la renta en el extranjero.

Por lo anteriormente considerado, no deberá efectuarse retención al pago que llevará a cabo al prestador de los servicios ubicado en el extranjero, por el servicio prestado en el extranjero, ya que como se ha indicado no encuadra dentro de los hechos generadores de los impuestos relacionados y llevarla a cabo sin sustento legal, podría ocasionar un daño o perjuicio innecesario al prestador de los servicios, ya que puede considerarse un detrimento en su patrimonio o una ganancia lícita dejada de percibir.

CASO 2: "RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A NO RESIDENTES POR PAGO DE SERVICIOS PRESTADOS EN GUATEMALA"

"Contribuyente domiciliado en Guatemala, pagará por un servicio profesional prestado por un no residente, servicio que será prestado en Guatemala. ¿Se deberá realizar una retención del 15% o 25% de ISR a no residentes?"

CRITERIO:

El Impuesto Sobre la Renta desarrolla un título de las rentas de no residentes bien sea que tengan establecimiento permanente o no, el cual constituye un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio guatemalteco. Se deberá considerar si él no residente tiene establecimiento permanente en Guatemala, ya que es un elemento que se debe tener en cuenta al momento de establecer el régimen tributario a aplicar.

- a) **Si él no residente prestador del servicio, tiene establecimiento permanente** en Guatemala, deberá gestionar y liquidar el impuesto conforme el régimen de "Rentas de las Actividades Lucrativas, bien sea conforme el de Régimen sobre las Utilidades de actividades Lucrativas o en el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.
- b) **Si él no residente prestador del servicio, no tiene establecimiento permanente**, al momento de pagársele, acreditar en cuenta o bien poner rentas a disposición del no residente, debe realizarse la retención correspondiente y enterarlo dentro de los primeros diez días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario.

Si la contraprestación por el servicio profesional prestado corresponde a: sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, así como pagos o acreditación en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación, el pago de honorarios o pago por asesoramiento científico, económico, técnico o financiero, para efectos de la retención deberá aplicar el tipo impositivo del 15% según el artículo 104, numeral 3, literales a, b, d, y e, de la Ley de Actualización Tributaria.

CASO 3: "NO RESIDENTE QUE PRESTA SUS SERVICIOS EN GUATEMALA"

"A una persona extranjera que estará temporalmente en el país brindando un servicio y luego retornara a su país de origen: ¿Qué se debe hacer para que tribute tanto en el caso del IVA como en el caso del ISR? ¿Deberá inscribirse como contribuyente y tributar como cualquier ciudadano durante el período que se encuentre en el país prestando los servicios?"

CRITERIO:

1) Se consideran **residentes** las personas extranjeras que permanezcan en el territorio nacional, **más de 183 días durante al año calendario, entendido éste como el período comprendido entre 1 de enero al 31 de diciembre**, aún cuando no sea de forma continua,

de conformidad con el artículo 6, numeral 1, literal a) de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

En ese sentido, a las personas consideradas residentes y **“No Residente”** que operen con establecimiento permanente, le serán aplicables, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, período de liquidación y normas de gestión del impuesto se determina con arreglo a las disposiciones Título II de la Ley de Actualización Tributaria, en el apartado de “Rentas de Actividades Lucrativas”, es decir que dicha persona, debe inscribirse como contribuyente y afiliarse en alguno de los Regímenes de Actividades Lucrativas, los cuales se le indica a continuación:

a) Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

b) Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Consecuentemente, al permanecer en alguno de estos regímenes debe emitir las facturas correspondientes para respaldar los servicios prestados.

2) En caso que las personas no superen la cantidad de días indicados anteriormente, son considerados no residentes sin establecimiento permanente, por lo que el pagador está obligado a practicar las retenciones del impuesto, aplicando el tipo impositivo de 15% sobre lo pagado o acreditado según el artículo 104 numeral 3, literales d) y e) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de República de Guatemala.

3) Respecto al Impuesto al Valor Agregado, cabe considerar que la prestación de servicios en el territorio nacional, constituye hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, conforme el artículo 3 numeral 2) de la Ley del referido impuesto. Asimismo, se debe tomar en cuenta lo regulado en el artículo 6 numeral 3) de la Ley en mención, el cual establece como otro sujeto pasivo del impuesto referido, **el beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.**

Para el efecto, al tratarse de un servicio prestado en territorio nacional por un no domiciliado en Guatemala (quien para efectos del Impuesto Sobre la Renta se denomina “No Residente”), corresponderá **al beneficiario del servicio en Guatemala** enterar el Impuesto al Valor Agregado que corresponda a la Administración Tributaria.

Por su parte el “No residente” podrá emitir indistintamente recibo o factura de su país de origen, toda vez que dichos documentos no contravienen disposiciones en materia tributaria en Guatemala, siempre que el beneficiario del servicio, cumpla con la obligación de practicar la retención del Impuesto Sobre la Renta que corresponda.

CASO 4: “PAGO DE SERVICIOS DE TRANSPORTE EN EL EXTERIOR”

“Sobre el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado para el caso específico de servicios de transporte en el exterior prestados por un contribuyente domiciliado en Guatemala, es decir, el servicio se presta de un país a otro, ambos países distintos a Guatemala, específicamente

en lo relacionado al tratamiento del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, derivado de que la prestación de este servicio será en el exterior y será cobrado a un cliente extranjero.”

CRITERIO:

- a. El artículo 2 numeral 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que servicio es 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.
- b. El numeral 4 del artículo citado en el párrafo anterior, establece que se entiende por exportación de servicios 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.
- c. En el artículo 7 numeral 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece que las exportaciones de servicios, se encuentran exentas, siempre y cuando sean de conformidad con las definiciones del artículo 2 numeral 4 de esa ley.
- d. Una exportación de servicios podrá considerarse exenta, siempre y cuando esta sea 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.

Conforme esta definición, si los actos ejecutados o a ejecutarse, encuadran en esta definición, se considerará que la misma se encuentra exenta del impuesto.

- e. Con base en el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establecen los hechos generadores del Impuesto al Valor Agregado dentro de los que se encuentra en el numeral 2, la prestación de servicios dentro del territorio nacional.

Por lo que, más allá de verificar si un determinado acto se encuentra exento o no de un impuesto, se hace necesario establecer si el mismo se encuentra afecto o no.

En el presente caso, conforme lo establecido en el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se evidencia que los actos ejecutados o por ejecutarse, no son actos que se consideren hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, en virtud que los mismos no reúnen las características establecidas en la ley.

- f. Asimismo, no obstante los actos referidos no son hechos generadores del Impuesto al Valor Agregado, se considera que es procedente la emisión de la Factura correspondiente con la razón respectiva en donde se indica que conforme el fundamento legal citado, la misma no genera Impuesto al Valor Agregado. Es importante, que todo ingreso que reciba un contribuyente debe estar plenamente documentado para evitar contingencias futuras.

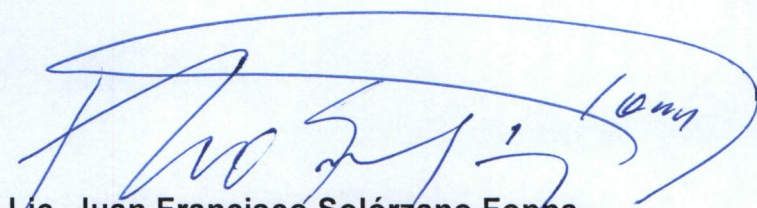
- g. En cuanto al Impuesto Sobre la Renta, el artículo 4, literal d y artículo 10 numeral 6 de la Ley de Actualización Tributaria, son hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, por lo que al recibir la renta deberá proceder al pago del impuesto, según el régimen al que se encuentre afiliado.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

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

Guatemala, 29 de diciembre de 2017.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Juan Francisco Solórzano Foppa.

Superintendente de Administración Tributaria –SAT–