

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 5-2018

MODIFICACIÓN AL CRITERIO DENOMINADO "LA DOCUMENTACIÓN QUE DEBE PRESENTARSE COMO SOPORTE EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS Y SU APLICACIÓN EN LOS PROCESOS DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL"

I. ANTECEDENTES:

En los últimos años, el comercio de servicios ha crecido significativamente a nivel Mundial llegando a convertirse en uno de los sectores más dinámico del comercio internacional y representando más de dos tercios del Producto Interno Bruto (PIB) Mundial. En el ámbito guatemalteco, el sector de exportación de servicios ha venido destacándose siendo uno de los más dinámicos el de Centros de Llamadas y Contactos (Call y Contact Center, software y contenidos digitales), los que han tenido un gran impacto en la generación de empleo masivo, constituyendo éstos casi el 50% del valor de las exportaciones de servicios totales¹.

Se tiene información obtenida de la Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios, que Guatemala en el 2014, generó en el marco de las exportaciones de servicios un total de \$ 2,743 millones de dólares.

En los últimos años, Guatemala ha definido una importante orientación hacia el sector exportación de servicios, impulsado recientemente por la inversión de empresas multinacionales y su cercanía geográfica y horaria con Estados Unidos².

A causa de su naturaleza intangible, el comercio de servicios está sujeto intrínsecamente a ciertas limitaciones, los problemas fundamentales en este sentido radican en que la normativa tributaria fue diseñada pensando en la exportación de bienes, habiéndose incorporado los servicios con posterioridad, de manera que en muchos aspectos no logra adaptarse a la naturaleza y requerimientos de este sector.

En virtud de lo anterior, existen inquietudes acerca de la forma en que deben quedar documentadas las exportaciones de servicios para ser consideradas como tal, así como la incidencia que esto tiene para efectos de solicitar la devolución de

¹ CentralAmericaData.com, consulta 11 de abril de 2018

² Ídem

crédito fiscal a que tienen derecho los exportadores, razón por la cual en este caso se decidió realizar el presente estudio doctrinario y legal, que permita la emisión de criterio institucional al respecto.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

La situación que se plantea puntualmente en este caso, es la siguiente:

1. ¿Qué requisitos deberían de cumplir las solicitudes de devolución de Crédito Fiscal, cuando éstas provengan de exportadores de servicios?
2. ¿Qué documentación de soporte se considera pertinente e indispensable para comprobar las exportaciones de servicios?

III. BASES LEGALES:

Artículos 24, 28 y 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículos 3, 4, 8, 9, 10 y 114 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86, Artículos 1, 2, 3, 7, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, y 23 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Artículos 11, 15, 21, 22, 23, 27, 31, 37, 38, 39 y 45 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Artículos 1, 5, 7, 10, 20, 21, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Artículos 30 "A", 30 "C", 47, 90, 96, 98, 98 "A", 125 "A", 127, 132, 133, 137, 142 "A", 146 y 151 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 33 numerales 1) y 8), Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio Número 007-2007.

IV. ANÁLISIS LEGAL Y DOCTRINARIO:

El término *servicio* se ha definido "*como actividades identificables e intangibles que son el objeto principal de una transacción ideada para brindar a los clientes satisfacción de deseos o necesidades*".³

³ Del libro: «Fundamentos de Marketing», 13va. Edition, de Stanton William, Etzel Michael y Walker Bruce, Mc Graw Hill, 2004, Pages. 333 y 334



Un servicio es el resultado de la aplicación de esfuerzos humanos o mecánicos a personas u objetos. Los servicios se refieren a un hecho, un desempeño o un esfuerzo que no es posible poseer físicamente.⁴ Es una realización o un acto que es esencialmente intangible y no resulta necesariamente en la propiedad de algo. Su creación puede o no estar relacionada con un producto físico.⁵

Los servicios de arquitectura, telecomunicaciones y transporte espacial marítimo y terrestre, constituyen el componente mayor y más dinámico de las economías de los países desarrollados y en desarrollo. No sólo revisten importancia por sí mismos sino que además son insumos esenciales en la producción de la mayoría de las mercancías. Su inclusión en la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales llevó al establecimiento del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS). Desde enero de 2000 son objeto de negociaciones comerciales multilaterales.

El presente criterio, gira en torno a qué formalidades debe cumplir una exportación de servicios y, en tal sentido, conviene indicar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)⁶ define *servicio* como *"...La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia..."*⁷

La citada ley define la *exportación de servicios* como: *"...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..."*⁸. La exportación de servicios está exenta del Impuesto al Valor Agregado (IVA).⁹

De la definición anterior se deduce que, para que un *servicio* pueda calificarse como *exportación*, debe cumplir ciertos requisitos, siendo éstos los siguientes:

1. El servicio debe ser prestado en Guatemala.
2. Debe cumplirse con todos los trámites legales.

⁴ Del libro: «Marketing», Sexta Edición, de Lamb Charles, Hair Joseph y McDaniel Carl, International Thomson Editores, 2002, Pág. 344

⁵ Del libro: «El marketing de Servicios Profesionales», de Kotler Philip, Bloom Paul y Hayes Thomas, Editorial Paidós SAICF, 2004, Págs. 9 y 10

⁶ Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala

⁷ Artículo 2, numeral 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

⁸ Artículo 2, numeral 4)

⁹ Artículo 7, numeral 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado



3. Que el usuario (persona individual o jurídica) a quien se le presta el servicio, no tenga domicilio ni residencia en el país.
4. El servicio debe estar destinado *exclusivamente* para ser utilizado en el exterior.
5. Las divisas deben negociarse conforme a la legislación cambiaria vigente.¹⁰

Para documentar la prestación de servicios en Guatemala, el prestador del servicio debe emitir la *factura*, que es uno de los documentos obligatorios establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado,¹¹ que los contribuyentes afectos al relacionado impuesto están obligados a emitir y entregar al adquirente, incluso respecto de las operaciones exentas. Dicha factura debe ser emitida en el mismo momento en que se reciba la remuneración.¹²

La *factura*, en consecuencia, es uno de los documentos con los que se comprueba la *exportación de servicios*, siempre que el servicio cumpla los requisitos señalados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.¹³

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), define las mercancías como bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial.¹⁴ Son *bienes corpóreos*, los que pueden ser percibidos por los sentidos. Ejemplo: una máquina, un vehículo, un producto, etc.; y, *bienes incorpóreos*, los que sólo pueden ser percibidos por medio de la inteligencia; en este caso se encuentran los derechos.

Los *bienes incorpóreos o incorporales*, son aquellos que no ocupan un lugar en el espacio ni pueden ser percibidos por nuestros sentidos y son creación de la inteligencia humana; son aquellos que sólo tienen existencia en faz de la actividad intelectual e inventiva del hombre y están previstos en ley, como el punto comercial y el derecho autoral (creación intelectual). No tienen existencia concreta. Se refieren las entidades abstractas, que, aunque puedan ser objeto de derecho, y

¹⁰ Respecto a este requisito, se debe tener presente que conforme a la Ley de Libre Negociación de Divisas (Decreto No.94-2000 del Congreso de la República), es libre la disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas, por lo que es aceptable que la moneda extranjera se mantenga en cuentas bancarias de la empresa, ya sea en bancos del exterior o locales o bien disponer su venta para adquirir quetzales

¹¹ Artículo 29

¹² Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

¹³ Artículo 2, numeral 4) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

¹⁴ Artículo 3 del RECAUCA



de ellos se puedan sentir los resultados, no poseen cualquier materialidad en que se pueda tocar o palpar, o que se pueda sentir o ver. Son bienes de existencia inmaterial, impalpables e invisibles. Los bienes incorpóreos son jurídicamente representados por los derechos, por las obligaciones y por las acciones, exceptuando el derecho de propiedad, que se considera un bien corpóreo.¹⁵

Ahora bien, los bienes incorpóreos conforme al RECAUCA también constituyen mercancías, tal como se indicó anteriormente, sin embargo, no cuenta con regulaciones que permitan su documentación a través de declaración de mercancías, por lo que se considera necesario indicar en este caso que el contribuyente prestador del servicio en territorio guatemalteco al no residente, deberá contar con toda la documentación de soporte que, aunque no se encuentre expresamente definida en la ley, compruebe los elementos fácticos de las operaciones realizadas.

Conforme a la normativa interna utilizada por la División de Fiscalización respectiva, los auditores al poseer una solicitud de devolución de crédito fiscal presentada por el contribuyente, procederá a realizar los análisis respectivos de los documentos que el contribuyente adjuntó a la solicitud de devolución de crédito fiscal y verificará todos los requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 17, 18, 20, 21, 23, 23 "A" y 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículos 21, 22, 23, 25, 27, 29, 30, 37, 38 y 39 del Reglamento de dicha ley, según aplique al régimen en que el contribuyente esté solicitando el crédito fiscal, pudiendo ser éstos el General o el Optativo.

Considerando lo regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, serán los requisitos en ella establecidos los que se deberán observar a efecto de presentar las Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal por parte de los contribuyentes interesados, estando los mismos, detallados en los artículos 23 para el Régimen General y 24 para el Régimen Optativo, los cuales son aplicables para exportadores de servicios.

Es preciso citar que la normativa del Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado en el Régimen General, incluye en el punto 10, como uno de los procedimientos aplicables, la visita a las instalaciones donde el contribuyente realice la actividad de prestación de servicios y su comercialización por lo menos una vez al año, solicitando al contribuyente una narrativa de su proceso de producción y comercialización.

¹⁵ Francisco Temera Barrios, profesor de la facultad de jurisprudencia de la Universidad del Rosario, pág. 56-73

Lo anterior, permitirá a la Administración Tributaria obtener información y evidencia que compruebe la posesión de la tecnología, existencia y autorización de la entidad para operar en Guatemala y estructura de personal, entre otros, como elementos que comprueban que el contribuyente efectivamente está realizando las operaciones de las cuales tiene la pretensión de la devolución del crédito fiscal, relacionado con las actividades de exportación.

Asimismo, es importante indicar que la mencionada normativa indica que no procederá autorizar la Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por el exportador, si de la revisión efectuada en el levantamiento de proveedores en los casos en los que se considere pertinente aplicar dicho procedimiento, se hayan establecido inconsistencias con los proveedores principales, proveedores del proveedor y proveedores de tercera línea en adelante hasta completar la cadena de comercialización, tales como a) no localizados; b) localizados pero que se resisten a proporcionar información; c) localizados que indican haber sido objeto de robo o haber extraviado la documentación y registros contables; y d) contribuyentes que indican no tener relación comercial alguna con el propio exportador o proveedores.

Conforme lo anterior, la División de Fiscalización elaborará una providencia de previo en la cual se indicará al contribuyente que previo a resolver el monto de Crédito Fiscal generado por dichos proveedores, se deberán realizar procedimientos adicionales de auditoría y el monto de crédito fiscal que tuviera relación con dichos proveedores será deducido sobre el monto sujeto a devolución y así se indicará en la resolución que se emita.

Con relación a la documentación que sobrelleva el proceso contable es preciso mencionar que esto se hace a través de los soportes de contabilidad que son documentos escritos de la evidencia de haber realizado una transacción u operación comercial, las que resultan de las tres actividades que desarrolla cualquier empresa: Operación, Inversión y Financiamiento, que tienen el carácter de legalidad ante la empresa y terceros, por las firmas y responsabilidades que ellos involucran.

Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables, según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervienen en ellos o los elaboran.

Los soportes deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad respectivos, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico de tal manera que sea posible su verificación.



Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se haya otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle, debiendo tomar en cuenta que, si el documento es en idioma extranjero debe procederse a su traducción al idioma oficial, para que el mismo pueda ser sujeto a verificación y sea comprensible y razonable para efectos de fiscalización, así como congruente con la operación.

El Código de Comercio de Guatemala¹⁶, determina que toda operación contable debe estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales y sólo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslado de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones¹⁷.

Tanto el código anteriormente citado, como el **Código Tributario** regulan como obligación para los contribuyentes el registro en los libros contables de las cuentas bancarias e inversiones que posea en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero que se encuentren a su nombre, debiendo contar con las respectivas conciliaciones bancarias que determinen la razonabilidad del saldo contable, en forma adecuada los movimientos bancarios que originen las transacciones efectuadas, considerando en este contexto que estos documentos también constituyen prueba de las exportaciones efectuadas.

Consecuentemente, como lo estipula el artículo 21 "B" del Código Tributario, es obligación del contribuyente respaldar todas las operaciones que se vinculen con sus actividades mercantiles sobre las que existan obligaciones establecidas en la legislación fiscal.

El Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta¹⁸, dispone que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código, en materia de llevar libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados¹⁹.

¹⁶ Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala

¹⁷ Artículo 381 del Código de Comercio de Guatemala

¹⁸ Artículo 52 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

¹⁹ Artículo 112 "A" del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala



Asimismo, la referida ley, establece que para los efectos tributarios, deben conservar la documentación que sustente las operaciones vinculadas con los períodos no prescritos²⁰ (dentro del plazo de 4 años).

El artículo 23 del Decreto 10-2012, regula en el inciso a) que no se podrá deducir de la renta bruta, costos y gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que no generen renta gravada y d), que no se podrán deducir de la renta bruta, los costos y gastos no respaldados por la documentación legal correspondiente, debiendo entenderse como 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.

Por lo ya referido, al momento de reflejar las variaciones patrimoniales la contabilidad se ha de basar en documentos que lo justifican, además de servir como base para la realización de los asientos contables, constituyendo la prueba formal de que tales asientos reflejan variaciones reales del patrimonio. Por tanto, *los documentos justificantes no solamente han de existir sino que deben ser también conservados, no solo por razones lógicas sino también por imperativo legal.*

Los documentos comerciales son todos los comprobantes extendidos por escrito en los que se deja constancia de las operaciones que se realizan en la actividad mercantil, de acuerdo con los usos y costumbres generalizadas y las disposiciones de la ley. En ellos queda precisada la relación jurídica entre las partes que intervienen en una determinada operación comercial, elemento fundamental para la contabilización de tales acciones. En conclusión estos documentos permiten controlar las operaciones realizadas por las personas individuales o jurídicas y la comprobación de los asientos de contabilidad.

Desde el punto de vista de quién recibe o emite la documentación, los comprobantes son aquellos emitidos por y para la empresa y conservados por el contribuyente. Como ejemplo de estos, pero no limitados, se pueden citar: facturas de prestación de servicios, recibos de pagos efectuados, contratos

²⁰ Artículo 21 "B" numeral 2 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

privados, detalles pormenorizados de los servicios prestados u otros según las circunstancias.

Por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, expresamente indica que no procederá la devolución o compensación del crédito fiscal, entre otros casos por los motivos siguientes:

1. Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base en documentación falsa.
2. Cuando se detecte que pretendan soportar acciones con documentos oficiales de identidad personal no fidedignos o direcciones falsas o inexistentes.
3. Que el contribuyente no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados.²¹

Considerando lo anterior, el contribuyente debe adjuntar a su solicitud presentada ante la Administración Tributaria, la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizados, estando entre otros pero no limitados a los mismos, los siguientes:

1. Copia certificada (anverso y reverso), de cheques; estados de cuenta: bancarios y de tarjetas de crédito, que hayan servido para efectuar los pagos de los cuales se pretende la devolución de crédito fiscal, o de cualquier otro medio que utilice el sistema bancario distinto al efectivo, que individualice al beneficiario en los que consten los pagos efectuados a los proveedores, conforme lo establecido en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria relacionado con la bancarización en materia tributaria..
2. Documentación de respaldo, entre los que debe incluir según corresponda, retiros bancarios, escrituras de préstamos obtenidos, integración de las facturas de ventas al contado, demostración de origen de cobros en efectivo, el cual sirvió para cancelar las facturas de compras y sus

²¹ Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

respectivos registros contables, si el caso fuera que las facturas fueron canceladas en efectivo.²²

3. Constancias de ingresos y liquidación de divisas²³.
4. Cualquier otra documentación que de acuerdo con las circunstancias particulares de los exportadores y que sean congruentes con su operación de prestación de servicios se considere suficiente y adecuada para la comprobación de sus exportaciones y según se estime procedente la presentación por parte del Contribuyente o requerimiento por parte de la Administración Tributaria, en virtud de no estar expresamente regulada en la ley.

En virtud de lo ya mencionado, es importante que los registros contables lleven un orden preestablecido, de tal forma que no se presenten casos en los que resulta prácticamente imposible identificar la trazabilidad de las operaciones y su verificación positiva por parte de fiscalización, pues de ser así, la Administración Tributaria no procederá con la devolución del crédito fiscal pretendido.

Además el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que, el impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos se reconocerá como crédito fiscal **cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente.**

Los criterios definidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado²⁴, para determinar qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, son los siguientes:

- a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.
- b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

²² Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

²³ Segundo párrafo del numeral 4 del Artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

²⁴ Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.



En consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio.

Conforme lo establece el artículo 18 de la Ley, para que se reconozca la procedencia del Crédito Fiscal por el Impuesto al Valor Agregado pagado en la compra de bienes y adquisición de servicios, la ley establece ciertos requisitos, siendo éstos:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito (...), asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de la Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria;
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria;
- c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta Ley; y,
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal el contribuyente debe cumplir además, con los requisitos indicados en los artículos 16, 17 y 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

V. CRITERIOS INSTITUCIONALES:

- 1. ¿Qué requisitos deberían de cumplir las solicitudes de devolución de Crédito Fiscal, cuando éstas provengan de exportadores de servicios?**

Para el Régimen General:

- a) Formulario SAT-212 versión vigente, con su anexo debidamente lleno en forma detallada, expresando en el mismo la cantidad de folios de cada uno de los documentos en el incluidos.
- b) Fotocopias certificadas por el Contador Registrado ante la Administración Tributaria de:
 - ✓ Folios de los libros de compras y ventas de los meses que corresponda la solicitud.
 - ✓ Constancias de exención y/o retención del IVA, según corresponda.
 - ✓ Folio del Libro Diario Mayor General donde se encuentre registrado el saldo a su favor y/o la cuenta por cobrar a la Administración Tributaria y la cuenta de IVA Crédito de los meses que corresponda la solicitud.

Los documentos antes indicados, deberán ser presentados ante la Administración Tributaria y entregar a la misma, fotocopia a efecto que los mismos sean cotejados con sus originales. Una vez se hayan cotejado serán devueltos al contribuyente y se procederá a formar el expediente respectivo.

Para el Régimen Optativo:

Además de lo especificado en el detalle del Régimen General anterior, lo siguiente:

- a) Adjuntar a la solicitud una declaración jurada en la que manifieste el no haber recibido previamente la devolución en efectivo, en bonos, el no haber compensado o acreditado el crédito fiscal solicitado con otros impuestos, referente al mismo período y monto solicitado, formalizada ante notario.
- b) Acompañar copia de las declaraciones mensuales del impuesto, en las que conste que el crédito fiscal solicitado, fue reportado.
- c) Acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecidos en la ley.
- d) Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



- e) Documento que autorice expresamente a la Administración Tributaria para que en ejercicio de su función fiscalizadora, pueda requerir informes sobre exportaciones realizadas, tanto dentro o fuera del territorio centroamericano, así como solicitar información a instituciones bancarias sobre sus operaciones financieras, relacionadas específicamente con el crédito a devolver.
- f) De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

2. ¿Qué documentación de soporte se considera pertinente e indispensable para comprobar las exportaciones de servicios?

I. Para Contribuyentes que se dedican a servicios de Centros de Llamadas y Contactos prestados al exterior:

- a. Emitir factura conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Deberá proporcionar copia certificada por el contador del contribuyente registrado ante la Administración Tributaria, de todas las facturas emitidas por los servicios prestados al exterior con su respectiva liquidación de divisas y el correspondiente registro contable.
- b. Derogado.
- c. Narrativa de su proceso de producción y comercialización firmada por el representante legal de la entidad. A esta narrativa deberán adjuntarse soportes, fechados y autorizados por quienes intervienen en la realización de las operaciones de exportación pretendidas, congruentes con la realidad económica, estructural y funcional de la entidad.
- d. Si hubieran documentos en idioma extranjero debe procederse a su traducción jurada al idioma oficial, para que el mismo pueda ser sujeto a verificación y sea comprensible y razonable para efectos de fiscalización, así como congruente con la operación. (conservarse el original en el idioma en que haya sido expedido).
- e. Documentos que acrediten el pago efectuado por sus clientes derivados de la prestación de servicios.
- f. Contratos suscritos con sus clientes.
- g. Conciliaciones Bancarias de los Bancos en los que posea cuentas bancarias a nombre de la entidad, sean nacionales o del extranjero.



- h. Constancias de ingresos y liquidación de divisas y copia de la forma que se encuentre vigente y sea entregada por la entidad en donde se efectuaron las referidas liquidaciones.
- i. Presentar conforme lo regulado en el Código de Comercio, para los efectos tributarios, los libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados generados en la contabilidad de sus operaciones.²⁵
- j. Integración y detalle de las altas y bajas de la cuenta Propiedad Planta y Equipo de los periodos objeto de revisión, registrada en los libros contables (Libro Mayor General y Estados Financieros) que es utilizada para su actividad, certificada por el contador registrado del contribuyente.
- k. Dictamen con el que se acredite, con detalle, la forma en que se desarrolla la actividad, los medios utilizados, los costos que lleva involucrados y como se hace llegar el servicio al beneficiario del mismo, emitido por profesional especializado.
- l. Confirmaciones de los clientes a los que les presta el servicio, en las que se detalle qué tipo de servicios fueron recibidos, cantidad, fechas de recepción de los mismos, tarifas y valores.
- m. Confirmaciones de los principales proveedores con quienes se realizan contratos de intercomunicaciones, servicios de banda ancha, telefonía u otros.
- n. Fotocopia certificada por el contador del contribuyente, de las planillas del IGSS (formulario y recibos de pago), del personal contratado del o los períodos (s) impositivo (s) objeto de fiscalización .
- o. Detalle pormenorizado que permita establecer el origen y el destino de las llamadas efectuadas o certificación extendida por el proveedor de servicios que acredite que la totalidad de transmisión de voz o datos fue al mercado internacional.
- p. Fotocopia legalizada de los contratos por servicios de enlace internacional, incluyendo los anexos en los cuales se indique el ancho de banda contratada.

II. Para Contribuyentes que se dedican a desarrollar y exportar servicios de Tecnologías de Información:

Además de la información detallada en los incisos del a) al n) de contribuyentes que se dedican a la exportación de servicios de centros de llamadas y contactos, lo siguiente:

²⁵ Artículo 112 "A" del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala



- a) Constancia emitida por el Registro de la Propiedad Intelectual de las licencias de software que utiliza para su explotación.
- b) Contratos de derechos de uso de marcas y licencias de software.
- c) Detalle de bienes tangibles e intangibles que se encuentren registrados en el Estado de Situación Financiera, que estén siendo utilizados en las actividades de exportación con sus respectivos soportes, entre otros se citan los siguientes: desarrollo de software computacional, diseño de aplicaciones informáticas, aplicaciones multimedia interactivas (páginas web), formas de interconexión con clientes y proveedores u otros según las circunstancias particulares del servicio prestado, detalle que debe coincidir en características y valor con su registro en la contabilidad.
- d) Descripción de las redes de comunicación y su integración con la informática, que posibilitan la prestación de servicios que permiten la comunicación y transmisión de la información que constituye parte del servicio prestado a entidades no residentes en el país.
- e) En caso de ser mantenimiento de software, proporcionar narrativa que indique en qué consiste el servicio prestado.
- f) Integración certificada por el contador del contribuyente, de la cantidad de equipo de cómputo (terminales) con sus respectivas direcciones de Protocolo de Internet (IP), utilizadas para la prestación de los servicios de telecomunicación con su respectivo registro contable.
- g) Integración firmada por el Representante Legal y certificada por el contador del contribuyente, de la cantidad de horas de conectividad utilizadas para la prestación de los servicios de exportación por equipo de cómputo (terminales).

III. Para Contribuyentes que se dedican a servicios de Publicidad:

Además de la información detallada en los incisos del a) al n) de contribuyentes que se dedican a la exportación de servicios de centros de llamadas y contactos, lo siguiente:

- a) Descripción del portafolio de servicios de publicidad prestados, según el tipo que sean, de marca, de respuesta directa, de negocio a negocio, en línea u otros según el giro de exportación de servicios.
- b) Detalle de desarrollo creativo, que contenga la concepción y codificación del contenido de las campañas realizadas, de cada uno de los servicios de publicidad de exportación prestados por cliente.



De acuerdo con las circunstancias particulares, los contribuyentes exportadores de servicios podrán presentar documentación que consideren suficiente y adecuada para la comprobación de las operaciones de exportación, o bien la Administración Tributaria, según lo estime procedente, requerirá documentación adicional conforme lo establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Código Tributario.

Dicha información deberá referirse al (a los) período(s) de imposición que se relacione con la solicitud de devolución de crédito fiscal y presentarse al (a los) auditor(es) tributario(s) designado(s), dentro de los tres días hábiles siguientes al de la notificación del respectivo requerimiento.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueban las reformas al Criterio 5-2018, el cual deberá ser aplicado a partir de la presente fecha.

Guatemala, 11 de febrero de 2019

Publiquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón

Superintendente de Administración Tributaria Interino –SAT-