

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 9-2018

“LA INCIDENCIA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN VENTAS EFECUTADAS A USUARIOS DE ZONAS FRANCAS Y LA FORMA DE DOCUMENTAR DICHAS OPERACIONES”

I. ANTECEDENTES:

Conforme lo establecido en el artículo 1 del Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas, se tiene como objeto incentivar y regular el establecimiento en el país de Zonas Francas, que promuevan el desarrollo nacional a través de la actividad que en ellas se realicen particularmente en acciones tendientes al fortalecimiento del comercio exterior, la generación de empleo y la transferencia de tecnología. Por lo que derivado de las actividades que realizan los usuarios de zonas francas, se ha creado la incertidumbre en la generación o no del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones realizadas por usuarios de Zonas Francas con proveedores ubicados en el territorio nacional.

La Zona Franca puede ser pública o privada, siendo el área de terreno física delimitada, planificada y diseñada, sujeta a un Régimen Aduanero Especial establecido en la Ley de Zonas Francas, en la que personas individuales o jurídicas en calidad de usuarios, previa autorización del Ministerio de Economía, se dedican indistintamente a la producción de bienes industriales para la exportación o reexportación y prestación de servicios vinculados con el comercio internacional.

La entidad Administradora de Zonas Francas, es la persona jurídica legalmente registrada para operar en el país, encargada de invertir, organizar, desarrollar y administrar Zonas Francas.

El Ministerio de Economía, tiene entre otras atribuciones: autorizar o denegar el establecimiento de Zonas Francas, autorización de instalación, desarrollo y operación de las entidades Administradoras de Zonas Francas, denegar la operación de Zonas Francas, autorizar o denegar a las personas individuales o jurídicas como usuarios de las Zonas Francas y participar con otros ministerios o instituciones, en coordinación con el Ministerio de Relaciones Exteriores, en las



negociaciones de acuerdos internacionales que se relacionan con actividades de las Zonas Francas y dar cumplimiento a dichos acuerdos.

La entidad administradora de Zonas Francas, para obtener autorización y desarrollo de Zonas Francas privadas y gozar de los estímulos fiscales, debe presentar la solicitud ante la Dirección de Política Industrial, una vez autorizada es responsable de la dirección, administración y manejo de la Zona Franca y deberá tramitar ante la Dirección citada las solicitudes de autorización que le presenten los interesados para instalarse en la Zona.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Al ser planteado por los contribuyentes el tema en cuestión, señalan que existen algunos aspectos relacionados que no están claros, incluyendo entre otros, los siguientes: Las ventas realizadas por personas individuales o jurídicas a usuarios de Zonas Francas, cuando se consideran exentos, cuando se consideran no afectos y el tratamiento para la recuperación del Impuesto al Valor Agregado pagado por usuarios de Zonas Francas, en operaciones en las que no corresponde haberlo pagado.

Por lo anterior, este estudio tiene como principal objetivo la emisión de Criterio Institucional en relación con el tema ya señalado, enfocándose puntualmente en los siguientes cuestionamientos:

1. ¿Se consideran exportaciones, las ventas de bienes y prestación de servicios a usuarios de Zonas Francas, realizadas por personas individuales o jurídicas ubicadas en el territorio nacional?
2. ¿La venta de bienes y prestación de servicios a usuarios de Zonas Francas, realizadas por personas individuales o jurídicas ubicadas en el territorio nacional, se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado?
3. ¿En los casos que los proveedores ubicados en el territorio nacional, cobren el Impuesto al Valor Agregado en las ventas o prestaciones de servicios que realicen a usuarios de Zonas Francas, es procedente que dichos usuarios, soliciten la devolución de lo pagado en concepto del citado impuesto?

III. BASE LEGAL:

Artículos 6, 62 y 153 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; 10 del Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; 2 numeral 4, 7 numeral 2,

23 y 29 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado; 4 literales a) y b), 22 literal e) y 30 del Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas; 91 literal c) y 93 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA); y 321 y 371 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).

IV. ANÁLISIS DOCTRINARIO Y LEGAL

De acuerdo con las leyes citadas, las cuales inciden en las operaciones que realizan personas individuales o jurídicas con usuarios de Zonas Francas, se analiza lo siguiente:

Es de interés nacional orientar la economía hacia el desarrollo integral del país, mediante el fortalecimiento de la producción y prestación de servicios, la generación de empleo, el aprovechamiento de la transferencia de tecnología y de las ventajas comparativas que ofrece el país para competir eficientemente en el mercado internacional, por lo que se crea el establecimiento de Zonas Francas para promover el desarrollo nacional a través de las actividades que en ellas se realicen.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- es parte integrante del Régimen Arancelario Centroamericano, el cual tiene por objetivo desarrollar las disposiciones Aduaneras; por lo que en su artículo 91 establece la clasificación de los regímenes aduaneros, siendo el de Zonas Francas un régimen liberatorio.

Las empresas propiedad de personas individuales y jurídicas que se dediquen a la actividad productora bajo el Régimen de Admisión Temporal o a la actividad Prestadora de Servicios, gozan entre otros beneficios, de la no afectación del Impuesto al Valor Agregado en la adquisición de insumos de producción local para ser incorporados en el producto final y servicios que sean utilizados exclusivamente en su actividad como usuario productor de bienes industriales o usuarios de servicio.

Con lo anterior, se persigue dar el trato tributario adecuado en las ventas realizadas a usuarios de Zonas Francas, con el objeto de delimitar la aplicación de la no afectación y exención en el pago del Impuesto al Valor Agregado derivados de las operaciones que realizan.

La Ley del Organismo Judicial en el artículo 10 refiere que las Leyes se deben interpretar conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto, de acuerdo con las disposiciones constitucionales y cuando es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

En ese orden de ideas, la Ley de Zonas Francas en el artículo 4 describe que se entenderá por usuario a la persona individual o jurídica autorizada por el Ministerio de Economía para operar en Zona Franca, cumplidos los requisitos establecidos en el Código de Comercio y de acuerdo a la actividad que desarrollen, los usuarios podrán ser: **a) Productores de bienes industriales:** Cuando se dediquen a la producción, transformación, ensamble, armado y procesamiento de bienes, con el objeto de brindarles otras características, usos o funciones, distintas a las de sus materiales o componentes originales o consumidos o a la investigación y desarrollo tecnológico, y **b) De Servicios:** Cuando se dediquen a la prestación de servicios que incluye la actividad comercial, vinculados al comercio internacional.

El Código Tributario en el artículo 62 define como exención la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuesto establecido en dicha ley; asimismo, el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, regula que las exportaciones están exentas del citado Impuesto.

En ese contexto, el artículo 30 de Ley de Zonas Francas, refiere que las exportaciones de bienes o servicios realizadas por personas individuales o jurídicas establecidas en el territorio aduanero nacional a usuarios de Zonas Francas, se consideran como operaciones aduaneras de exportación definitiva a países fuera del área centroamericana.

Por otro lado, el artículo 29 literal a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, preceptúa que las facturas deberán emitirse para soportar entre otras operaciones, las ventas, así como operaciones exentas o con personas exentas; sin embargo, deberá indicar que la venta o prestación de servicio es exenta, haciendo referencia al fundamento legal que lo otorga.

No obstante, que la Ley de Zonas Francas no prescribe lo que se debe entender como exportación de bienes y servicios, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- define exportación definitiva como la salida del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior; en otras palabras, fuera del territorio guatemalteco. También, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 2 numeral 4, delimita a la exportación de bienes como la venta de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior y exportación de servicios, como la prestación de servicios en el país, cumplidos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio, ni residencia en el mismo, que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior y que las divisas se hayan negociado conforme a la legislación cambiaria vigente.

En ese sentido, las exportaciones de bienes y servicios realizadas por personas individuales o jurídicas establecidas en el territorio nacional, con base a la Ley del

Impuesto al Valor Agregado, deben cumplir con la condición de ser vendidos y prestados en el territorio nacional a un no residente en Guatemala, así como ser utilizados fuera del territorio Nacional; no obstante, el artículo 6 del Código Tributario, estipula que en casos de conflictos de las leyes tributarias y las de otra índole, predominan las relativas a la materia específica que trate, siendo para el presente caso la norma legal específica, la Ley de Zonas Francas, la cual establece que las ventas o prestación de servicios que realicen las personas individuales o jurídicas a usuarios de Zonas Francas, serán consideradas como exportaciones a países fuera del área centroamericana, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 30 del Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala.

Por lo indicado, se puede discernir que se considera exportación a países fuera del territorio nacional realizadas por las personas individuales o jurídicas establecidas en el territorio nacional, las ventas de bienes que no constituyan insumos de producción local para los usuarios de zonas francas y la prestación de servicios a los mismos, que en ambos casos no sean utilizados exclusivamente en la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios, siempre que, tratándose de mercancías, se cumpla con soportar dicha operación con: Factura comercial, declaración aduanera de exportación, documento de transporte y otros según corresponda, conforme lo referido en los artículos 321 y 371 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-; y en el caso de servicio, cuando sea susceptible de verificación su existencia y que, cuando la operación se realice en moneda extranjera, las divisas se negocien conforme la legislación cambiara vigente, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 2 numeral 4 segundo párrafo del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En ese contexto, las ventas a usuarios de Zonas Francas de bienes que no sean insumos de producción local, así como la prestación de servicios que no sean utilizados exclusivamente en la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuarios de servicios, realizados por personas individuales o jurídicas ubicadas dentro del territorio nacional, **son operaciones exentas del Impuesto al Valor Agregado**, siempre que se cumpla lo establecido en el párrafo anterior.

Por otra parte, ciertas adquisiciones realizadas por los usuarios de Zonas Francas en el territorio nacional, **son operaciones no afectas al Impuesto al Valor Agregado**, siendo únicamente las que correspondan a insumos de producción local para ser incorporados en el producto final y servicios que sean utilizados exclusivamente en la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios, según lo instituido en el artículo 22 literal e) del Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas.

En virtud de lo mencionado, por las compras o adquisición de servicios que realicen los usuarios de Zonas Francas, a personas individuales o jurídicas ubicadas en el territorio nacional, no corresponderá pagar el Impuesto al Valor Agregado.

Por el contrario, si a un usuario de Zonas Francas, uno o más proveedores locales, le hubieran cargado el Impuesto al Valor Agregado en la venta de bienes o servicios prestados, procederá que el usuario mencionado, solicite ante la Superintendencia de Administración Tributaria lo pagado indebidamente por Impuesto al Valor Agregado con base a lo establecido en el artículo 153 del Código Tributario, en los casos siguientes:

- a) Adquisición de insumos de producción local o servicios utilizados exclusivamente en la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios, siempre que se evidencie que el proveedor haya cargado el Impuesto en la factura y que el usuario de Zona Franca lo haya pagado.
- b) Adquisición de bienes que no sean insumos de producción local o servicios adquiridos que no sean utilizados exclusivamente en la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios, siempre que se evidencie que se haya cargado el Impuesto en la factura, que el mismo se haya pagado por el usuario de Zona Franca y que no obstante lo anterior, para el caso de mercancías, dicha operación se encuentre respaldada con la declaración aduanera de exportación y otros documentos que correspondan, y en el caso de servicios, que sea susceptible de verificar su existencia y cuando la operación se realice en moneda extranjera, las divisas se negocien conforme la legislación cambiaria vigente, así como que, el proveedor local haya pagado el débito fiscal de esta operación o lo haya compensado con crédito fiscal.

No obstante, que para ciertos casos es procedente la solicitud de devolución de crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado, el artículo 23 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que procederá la solicitud de devolución de crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado, solamente para los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas.

Por lo que es necesario aclarar, que no es procedente la solicitud de devolución de crédito fiscal, según lo establecido en los artículos 23 al 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pagado por usuarios de Zonas Francas, a personas individuales o jurídicas ubicadas en el territorio nacional, debido a que los usuarios citados no son considerados como exportadores.

V. CRITERIOS INSTITUCIONALES

1. **¿Se consideran exportaciones, las ventas de bienes y prestación de servicios a usuarios de Zonas Francas, realizadas por personas individuales o jurídicas ubicadas en el territorio nacional?**

Se consideran exportaciones a países fuera del área centroamericana, las ventas de bienes realizadas por personas individuales o jurídicas establecidas en el territorio nacional a usuarios de Zonas Francas, que no constituyan insumos de producción local para ser incorporados en el producto final, como también los servicios prestados que no sean utilizados por los mismos exclusivamente en la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios, en ambos casos, siempre que tratándose de mercancías, se cumpla con soportar dicha operación con: Factura comercial, declaración aduanera de exportación, documento de transporte y otros según corresponda; y en el caso de servicio, cuando sea susceptible de verificación su existencia y que, cuando la operación se realice en moneda extranjera, las divisas se negocien conforme la legislación cambiaria vigente, de acuerdo con lo estipulado en los artículos 30 del Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas; y 2 numeral 4 segundo párrafo del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2. **¿La venta de bienes y prestación de servicios a usuarios de Zonas Francas, realizadas por personas individuales o jurídicas ubicadas en el territorio nacional, se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado?**

Las ventas a usuarios de Zonas Francas de bienes que no sean insumos de producción local, así como la prestación de servicios que no sean utilizados exclusivamente en la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuarios de servicios, realizados por personas Individuales o Jurídicas ubicadas dentro del territorio nacional, **son operaciones exentas del Impuesto al Valor Agregado**, siempre que se cumpla lo establecido en el párrafo de respuesta del numeral anterior.

No obstante, es preciso señalar que la adquisición de servicios y de insumos de producción local por usuarios de Zonas Francas, utilizados ambos exclusivamente en la actividad como productor de bienes industriales o de servicios, **son operaciones no afectas**, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 22 literal e) del Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas.



3. ¿ En los casos que los proveedores ubicados en el territorio nacional, cobren el Impuesto al Valor Agregado en las ventas o prestaciones de servicios que realicen a usuarios de Zonas Francas, es procedente que dichos usuarios, soliciten la devolución de lo pagado en concepto del citado impuesto?

Cuando el usuario de Zona Franca pague el Impuesto al Valor Agregado en operaciones exentas o no afectas, a proveedores ubicados en el territorio nacional, procederá la solicitud de la restitución del impuesto, ejerciendo el derecho que le otorga sobre lo pagado en forma indebida el artículo 153 del Código Tributario, siempre que cuente con la documentación de soporte respectiva y que en ambos casos, se evidencie que se haya cargado el Impuesto al Valor Agregado en la factura. En tal caso, no procederá la solicitud de devolución de crédito fiscal con arreglo a lo que establece la ley del Impuesto al Valor Agregado en los artículos 23 al 25.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueba el presente criterio institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de la presente fecha.

Guatemala, 04 de junio de 2018

Publíquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria –SAT-