

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL
No. 10-2018

“CASOS ESPECÍFICOS QUE NO SE CONSIDERAN EXPORTACIÓN DE SERVICIOS”

I. ANTECEDENTES:

Referente a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la exportación de servicios perfeccionada y formalizada en el territorio nacional, está exenta del Impuesto al Valor Agregado; por su parte, la Ley de Actualización Tributaria, establece que la exportación de servicios originada desde Guatemala, es renta de fuente guatemalteca, proveniente de actividades lucrativas y gravada por el Impuesto Sobre la Renta.

Es criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dar a conocer a los contribuyentes, casos específicos que no constituyen exportación de servicios; con el propósito de darle certeza jurídica a la actuación, tanto de la Administración Tributaria, como al accionar de los contribuyentes obligados y facilitarles el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

En ese contexto, el numeral 12 del artículo 98 del Código Tributario, regula que la SAT podrá velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

La Intendencia de Asuntos Jurídicos, atiende consultas vinculantes planteadas por los contribuyentes conforme el artículo 102 del Código Tributario; a la fecha se han recibido consultas relacionadas con el tema de “exportación de servicios”. Por lo anterior, se tiene como objetivo la emisión y aprobación de un Criterio Tributario Institucional, que determine casos específicos que no encuadran en la figura de exportación de servicios.

Por lo antes expuesto, se procede a individualizar los casos concretos recurrentes presentados ante la Superintendencia de Administración Tributaria mediante el procedimiento de consulta, respecto a los servicios que los contribuyentes prestan a usuarios domiciliados en el exterior, siendo los



siguientes: transporte terrestre, asesoría, cobros por cuenta ajena, contratación de pautas publicitarias y corretaje.

III. BASE LEGAL:

Artículos 10 y 11 del Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; 4, 21 "B" numeral 4., 31, 62, 63 y 98 numeral 12 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; 368 bis, 369 y 381 del Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio de Guatemala; 2 numeral 4), 3 numeral 2), 7 numeral 2. del Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado; y 1 del Decreto número 34-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Mercado de Valores y Mercancías.

IV. ANÁLISIS LEGAL:

La Corte de Constitucionalidad, en el Expediente número 317-2013, cita en su parte considerativa, numeral romano -IV-, literal "B) (...). Al respecto se ha considerado en anteriores oportunidades por parte de esta Corte que: "...hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria...". (...). **La doctrina tributaria reconoce como elementos constitutivos del hecho generador, los siguientes: (...); b) espacial: que en términos generales es el lugar donde el hecho se realiza o la ley lo tiene por realizado; (...).** Lo anterior fue citado por esta Corte en sentencia de fecha dos de octubre de dos mil doce dictada dentro del expediente número quinientos cincuenta y ocho – dos mil doce (558-2012)".

Como un preámbulo al planteamiento del tema "Casos específicos que no se consideran exportación de servicios", se presenta un análisis comparativo legal y tributario; por un lado, el criterio sustentado de la Corte de Constitucionalidad, que refiere que la doctrina tributaria, reconoce como **elemento constitutivo del hecho generador**, el lugar donde el hecho se realiza, o la ley lo tiene por realizado; y por el otro, lo regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Actualización Tributaria, respecto a que el hecho generador se realiza en el territorio nacional.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 2 numeral 4) define la exportación de servicios y regula los requisitos a cumplir; siendo los siguientes: 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.

En ese orden de ideas, el artículo 7 numeral 2. de la citada ley indica que las exportaciones de servicios están exentas del Impuesto al Valor Agregado.

Previo a efectuar el análisis correspondiente, es preciso indicar las disposiciones generales de los artículos que en su parte conducente establecen lo siguiente:

El Código Tributario en el artículo 4 refiere que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en dicho Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

De conformidad con el artículo 21 "B" numeral 4. del citado código indica que es obligación de los contribuyentes, respaldar todas las operaciones que realice en la ejecución de sus actividades mercantiles, comerciales, sobre las que existan obligaciones establecidas en la legislación fiscal, por medio de la documentación legal correspondiente.

Para el efecto, el artículo 31 del mencionado código, establece que el hecho generador del impuesto, se origina con el nacimiento de la obligación Tributaria, según la ley que lo establezca.

Al respecto, los artículos 62 y 63 del referido código definen a la exención como la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos, cuando se verifican los supuestos establecidos; además que la ley que la establezca especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento.

El Código de Comercio de Guatemala en el artículo 368 bis regula que los comerciantes obligados a llevar contabilidad deberán registrar en su contabilidad todas las cuentas bancarias que utilicen para realizar sus transacciones mercantiles e inversiones que se originen del capital o de los recursos financieros de la entidad, independientemente si se aperturan o realizan dentro o fuera de Guatemala. Dichas cuentas bancarias deberán aparecer detalladas en el libro inventarios, especificando en el mismo, el número de la cuenta, la institución bancaria en la que se encuentra, el tipo de cuenta, y el monto al cierre del ejercicio contable. Así mismo, las partidas contables del libro Diario, deberán estar soportadas por los documentos que originan la transacción.



En ese orden de ideas, los artículos 369 y 381 del citado código determinan que los libros y registros deben operarse en español y las cuentas en moneda nacional y que toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales.

De lo expuesto por los contribuyentes en las consultas de casos concretos presentados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, se exponen las razones por las cuales no se considera que las actividades económicas referidas califiquen expresamente como una exportación de servicios; en los términos siguientes:

V. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL DE CASOS ESPECÍFICOS QUE NO SE CONSIDERAN EXPORTACIÓN DE SERVICIOS:

- 1. El contribuyente que presta un servicio de transporte de carga y pasajeros, el cual inicia en un país extranjero, atravesando Guatemala, cuyo destino es hacia otros países, a usuarios domiciliados en el exterior, independientemente del origen y destino de la carga y pasajeros.**

En el caso concreto, el servicio que presta el contribuyente domiciliado en Guatemala a un usuario domiciliado en el exterior, no constituye exportación, puesto que para ser considerado como tal, el contribuyente debe cumplir, entre otros requisitos, que la prestación de servicios sea en el territorio nacional; cumplir con los trámites legales aduaneros; y, que esté destinado exclusivamente a ser utilizado en el exterior, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 2 numeral 4) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Derivado de lo anterior, el ingreso que percibe el contribuyente por la prestación del referido servicio de transporte terrestre, está gravado por el Impuesto al Valor Agregado, tal como lo establece el artículo 3 numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- 2. El contribuyente que presta un servicio de asesoría profesional en contabilidad, auditoría, consultoría legal, defensa tributaria, entre otros servicios, a usuarios domiciliados en el exterior, realizando el desplazamiento de personal a otros países, entre ellos, trabajadores que prestan servicios personales en relación de dependencia y/o personas individuales no residentes en el territorio nacional que prestan servicios profesionales por contrato.**



En el caso concreto, el servicio que presta el contribuyente domiciliado en Guatemala a un usuario domiciliado en el exterior, no constituye exportación de servicios, puesto que para ser considerado como tal, el contribuyente debe cumplir, entre otros requisitos, que la prestación de servicios sea en el territorio nacional; cumplir con los trámites legales aduaneros; y, que esté destinado exclusivamente a ser utilizado en el exterior, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 2 numeral 4) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Derivado de lo anterior, el ingreso que percibe el contribuyente por la prestación del referido servicio de asesoría, está gravado por el Impuesto al Valor Agregado, según el artículo 3 numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. El contribuyente que presta un servicio de cobro a clientes en Guatemala, por cuenta de un usuario domiciliado en el exterior, que en su país de origen presta el servicio de transporte en sus diferentes modalidades: terrestre, marítimo y aéreo.

En el caso concreto, el servicio de cobros que el contribuyente domiciliado en Guatemala efectúa a residentes en el país por cuenta de un usuario domiciliado en el exterior, no constituye exportación de servicios, puesto que no obstante el servicio de cobro por cuenta ajena se realiza en Guatemala, dicho servicio como tal, no está destinado exclusivamente a ser utilizado en el exterior, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 2 numeral 4) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Derivado de lo anterior, el ingreso que percibe el contribuyente por la prestación del referido servicio de cobro por cuenta ajena, origina una comisión, la cual se encuentra gravada por el Impuesto al Valor Agregado, como lo establece en el artículo 3 numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4. El contribuyente que presta un servicio de contratación de pautas publicitarias en empresas de cable domiciliadas en Guatemala, por cuenta de un usuario domiciliado en el exterior, para que la publicidad de su producto y/o servicio sea transmitida en el extranjero durante un período de tiempo.

En el caso concreto, el servicio de contratación de pautas publicitarias que presta el contribuyente domiciliado en Guatemala a un usuario domiciliado en el exterior, no constituye exportación de servicios, puesto que no obstante la contratación de pautas publicitarias en empresas de cable domiciliadas en Guatemala se realiza dentro del territorio nacional, dicho servicio como tal, no está destinado exclusivamente a ser utilizado en el exterior, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 2 numeral 4) de la Ley del Impuesto al



Valor Agregado. Derivado de lo anterior, el ingreso que percibe el contribuyente por la prestación del referido servicio de contratación de pautas publicitarias, origina una comisión, la cual se encuentra gravada por el Impuesto al Valor Agregado, según el artículo 3 numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

5. El contribuyente que presta un servicio de intermediación para asesorar o realizar directamente inversiones o transacciones de valores o mercancías en el mercado bursátil de Guatemala, a usuarios domiciliados en el exterior. Para el efecto, este servicio se realiza directamente por los Corredores de Bolsa, en el Mercado de Valores de Guatemala, actividad que está regulada en el artículo 1 de la Ley del Mercado de Valores y Mercancías, que contiene las normas de aplicación en el mercado de valores, respecto de la oferta pública en bolsas de comercio de valores, de mercancías, contratos y de las personas que actúan en los referidos mercados.

En el caso concreto, el servicio que presta el contribuyente domiciliado en Guatemala a un usuario domiciliado en el exterior, no constituye exportación de servicios, puesto que no obstante la prestación del servicio de corretaje se realiza en Guatemala, dicho servicio como tal, no está destinado exclusivamente a ser utilizado en el exterior, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 2 numeral 4) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Derivado de lo anterior, el ingreso que percibe el contribuyente por la prestación del referido servicio de corretaje, está gravado por el Impuesto al Valor Agregado, como lo establece el artículo 3 numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

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

Guatemala, 03 de agosto de 2018.

Públiquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria