

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 13-2018

“TRIBUTACIÓN DE LAS AEROLÍNEAS”

I. ANTECEDENTES

A nivel internacional, en materia impositiva, los ingresos provenientes de la prestación de servicios de transporte aéreo internacional se rige por las disposiciones incluidas en Tratados Bilaterales de Doble Tributación (DTT por sus siglas en inglés), los cuales se suscriben entre dos países y que someten los ingresos a impuestos únicamente en el Estado donde se realiza la administración efectiva de la empresa (lo que regularmente es en el Estado donde se encuentra la casa matriz de la aerolínea).

Sin embargo, Guatemala no ha suscrito Tratados Bilaterales de Doble Tributación con algún país, por lo que no se aplican las imposiciones estándar de impuestos sobre los ingresos provenientes del transporte internacional relacionada anteriormente.

Las aerolíneas internacionales no consideran a sus sucursales como entidades legales independientes de la entidad extranjera residente fuera de Guatemala (casa matriz) y los servicios prestados por la casa matriz de la aerolínea extranjera en nombre y en beneficio de la sucursal guatemalteca son de valor económico para la sucursal.

En materia impositiva, en Guatemala, el Libro I, "Impuesto Sobre la Renta" de la Ley de Actualización Tributaria, grava con un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en dicho libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Con carácter general, se consideran Rentas de Actividades Lucrativas, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de su actividad. Entre otras, se incluyen las rentas provenientes del 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.

Derivado de lo anterior es necesario emitir un criterio que establezca la forma de tributación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, de las aerolíneas en Guatemala.

II. BASE LEGAL

DECRETO NÚMERO 2-70 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, CÓDIGO DE COMERCIO

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "C. López", is located in the bottom right corner of the page.

ARTICULO 213. Sociedades Constituidas en el Extranjero.

Las sociedades legalmente constituidas en el extranjero que tengan en el territorio de la República la sede de su administración o el objeto principal de la empresa, están sujetas, incluso en lo que se refiere a los requisitos de validez de la escritura constitutiva, a todas las disposiciones de este Código. La forma del documento de constitución se registrará por las leyes de su país de origen.

ARTICULO 214. Agencias o Sucursales.

Las sociedades legalmente constituidas en el extranjero que deseen establecerse u operar en cualquier forma en el país o deseen tener una o varias sucursales o agencias, están sujetas a las disposiciones de este Código y de las demás leyes de la República, y deberán tener permanentemente en el país, cuando menos, un mandatario...

ARTICULO 220. Operaciones que no necesitan autorización.

Una sociedad legalmente constituida en el extranjero, no está obligada a obtener autorización ni registrarse en el país, cuando solamente:

1. Es parte de cualquier gestión o juicio que se ventile en los tribunales de la república o en la vía administrativa.
2. Abre o mantiene cuentas bancarias a su nombre en alguno de los bancos autorizados.
3. Efectúa ventas o compras únicamente a agente de comercio independiente, legalmente establecido en el país.
4. Gestiona pedidos por medio de agentes legalmente establecidos en el país, siempre que los pedidos queden sujetos a confirmación o aceptación fuera del territorio de la república.
5. Otorga préstamos o abre créditos a favor de empresarios establecidos en la República.
6. Libra, endosa o protesta en la República, títulos de crédito o es tenedora de los mismos.
7. Adquiere bienes muebles, derechos reales o bienes inmuebles, siempre que éstos no formen parte de una empresa ni negocie habitualmente con los mismos.

No obstante lo anterior, todos los actos, contratos y negocios relacionados con esas actividades, quedarán sujetos y se registrarán por las leyes de la República.

DECRETO 10-20012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 1. Objeto. Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. (...)

Artículo 4. Rentas de fuente guatemalteca. Son rentas de fuente guatemalteca,

independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:

1. RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Con carácter general, todas las rentas generadas dentro el territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa 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. (...)

f) Los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como a establecimientos permanentes de entidades no residentes.(...)

Artículo 6. Concepto de residente. Se considera residente para efectos tributarios: (...)

3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, 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.

A estos efectos, se entiende que una persona jurídica, ente o patrimonio que se especifique en este libro, tiene su sede de dirección efectiva en territorio nacional, cuando en él se ejerza la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

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: (...)

- b) Las sucursales. (...)

Artículo 22. Procedencia de las deducciones.

Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir los requisitos siguientes:

- 1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos



DESPACHO SUPERIOR

obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados.

2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro, cuando corresponda.
3. En el caso de los sueldos y salarios, cuando quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.
4. Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales:
 - a. Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes.
 - b. Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestados por contribuyentes.
 - c. Facturas o documentos, emitidos en el exterior.
 - d. Testimonio de escrituras públicas autorizadas por Notario, o el contrato privado protocolizado.
 - e. Recibos de caja o notas de débito, en el caso de los gastos que cobran las entidades vigiladas e inspeccionadas por la Superintendencia de Bancos.
 - f. Planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y los recibos que éste extienda, libros de salarios, planillas, en los casos de sueldos, salarios o prestaciones laborales, según corresponda.
 - g. Declaraciones aduaneras de importación con la constancia autorizada de pago, en el caso de importaciones.
 - h. Facturas especiales autorizadas por la Administración Tributaria.
 - i. Otros que haya autorizado la Administración Tributaria.

Artículo 54. Principio de Libre Competencia. Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas.

Artículo 55. Facultades de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición...

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

También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contra prestación, realizada por establecimientos



permanentes de entidades no residentes en el país.

Artículo 102. Regla general. Para los no residentes que operen con establecimiento permanente, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, período de liquidación y normas de gestión del impuesto, se determinan 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.

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

5. El tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) que se aplica a: Otras rentas gravadas no especificadas en los numerales anteriores

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

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

Artículo 1. De la materia del impuesto. Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.

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

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. (...)

Artículo 3. Del hecho generador. (...)

2) La prestación de servicios en el territorio nacional.



DECRETO 20-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 20. Efectos tributarios. Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar cotos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, a partir de treinta mil Quetzales (Q30.000.00), deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, distinto al dinero en efectivo, en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios objeto del pago. Dichos pagos también podrán realizarse utilizando tarjeta de crédito, de débito o medios similares, independientemente de la documentación legal que corresponda.

III. ANÁLISIS DEL CASO

De conformidad con el artículo 214 del Código de Comercio, las sociedades legalmente constituidas en el extranjero que deseen establecerse u operar en el país o deseen tener una o varias sucursales o agencias, están sujetas a las disposiciones de ese Código y deberán tener, cuando menos, en forma permanente un mandatario.

Por su parte, el artículo 220 establece las operaciones que no necesitan autorización para una entidad legalmente constituida en el extranjero. Dentro de las operaciones que sí necesitan autorización, se encuentra la de prestación del servicio de transporte aéreo de personas y de carga.

1. TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En materia impositiva, el artículo 4 de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta establece que son rentas de fuente guatemalteca, las rentas de actividades lucrativas, incluyendo las que se obtengan de la prestación del 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.

Por su parte el artículo 6 de la norma precitada, establece que se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas que: a) se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala; b) tengan su domicilio social o fiscal en el territorio nacional; c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional. **En el caso de las aerolíneas que prestan servicio de transporte aéreo de personas y de carga, las mismas puede ser que no cumplan con alguno de los elementos para ser consideradas como residentes.**

No obstante lo anterior el artículo 7 del mismo cuerpo legal precitado establece que existe **establecimiento permanente** cuando una persona jurídica 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, **comprendiendo lo anterior cuando se trate de sucursales.** El artículo 102 establece que los no residentes que operen con establecimiento permanente, deberán establecer sus obligaciones del Impuesto Sobre la

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "C. López", is located in the bottom right corner of the page.

Renta de conformidad con las "Rentas de Actividades Lucrativas".

En el caso de las aerolíneas que prestan el servicio de transporte de personas y de carga, tienen obligación por disposición de Código de Comercio de obtener autorización en Guatemala como una sociedad legalmente constituida en el extranjero, por lo tanto en materia tributaria se convierten en **Contribuyentes No Residentes con Establecimiento Permanente**, puesto que cuentan en el país de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo, según el artículo 7, numeral 1 de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta.

Por lo tanto, deben tributar conforme lo establecido a las normas que regulan las Rentas de Actividades Lucrativas, ya sea a través del Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas o bien en el Régimen Opcional Simplificado sobre los Ingresos.

El Libro I, Impuesto Sobre la Renta, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, establece las Rentas de Fuente Guatemalteca; y para el caso de las Rentas de Actividades Lucrativas, con carácter general el artículo 4, numeral 1, regula que son todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad. Para el caso de las aerolíneas, se considerarían como rentas de fuente guatemalteca las reguladas en las literales c) y d) de dicho artículo:

- c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
- 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.

Aplicación del Régimen Sobre Utilidades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta

El artículo 5 de la Ley de Actualización Tributaria establece el Principio de Presunción de Onerosidad, el cual regula que las enajenaciones de bienes y la prestación de servicios, entre otros, realizadas por personas individuales o jurídicas y otros entes o patrimonios que realicen actividades mercantiles, se presumen onerosas, salvo prueba en contrario. Dichas transacciones deberán estar soportadas de conformidad con la documentación pertinente.

El Régimen de Actividades Lucrativas establece en el artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria, que constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, 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 el Libro I de dicha Ley, residentes en Guatemala, regulando que 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.



Es importante analizar lo anterior, tomando en cuenta que, a los Establecimientos Permanentes, en su calidad de "Sucursales" de entidades que tienen su domicilio en países extranjeros que se constituyen en "Casas Matrices", les son asignados costos y gastos, en forma prorrateada entre varias sucursales, conforme el principio de libre competencia establecido en el artículo 54 de la Ley de Actualización Tributaria.

Esta asignación de costos y gastos de parte de las "Casas Matrices" es una operación normal entre compañías transnacionales y sus partes relacionadas. Sin embargo, para los efectos de la aplicación de la normativa del Impuesto Sobre la Renta guatemalteco, las "Sucursales" ubicadas en territorio nacional deben cumplir con lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, respecto a la procedencia de dichos costos y gastos, especialmente que:

- Estén debidamente documentados y respaldados de acuerdo a lo establecido en el numeral 4 del artículo 22 del Decreto 10-2012.
- Cumplan con el principio de libre competencia, derivado que se trata de operaciones entre partes relacionadas.
- Sean útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o generar renta gravada, lo que justifica su deducibilidad.
- Se haya retenido y pagado el Impuesto sobre la Renta, cuando corresponda.
- Cumplan con la normativa estipulada en el artículo 20 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, en cuanto a la bancarización o formalización en escritura pública.

Con relación a las retenciones del Impuesto Sobre la Renta, es necesario realizar las siguientes consideraciones:

- a) La asignación de costos y gastos que realice la "Casa Matriz" a la "Sucursal", se constituirán en renta de fuente guatemalteca, cuando se trate de servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a los establecimientos permanentes de entidades no residentes (aerolíneas), tal como lo establece el artículo 4, numeral 1, literales c) y f) del Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.
- b) Se configurará el hecho generador de las "Rentas de No Residentes" de conformidad con lo regulado en el artículo 97 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, que establece en el segundo párrafo que constituye hecho generador, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.
- c) El tipo impositivo correspondiente a este tipo de renta, es el regulado en el artículo 104 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, numeral 3, literal e) que establece el 15%.



2. TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, en virtud que el servicio prestado por las aerolíneas consiste en el transporte de personas (pasajeros) de un lugar a otro, y que los vuelos salen del territorio nacional, independientemente del lugar y la forma en que los boletos aéreos sean pagados, por lo que al originarse el servicio desde Guatemala y conforme lo regulado en el artículo 3, numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es un acto que da origen al hecho generador del referido impuesto, debiendo emitirse la factura correspondiente y calcular el impuesto conforme a las normas de la citada ley.

IV CRITERIOS

- a) Las aerolíneas que prestan el servicio de transporte de personas y de carga, tienen obligación, por disposición de Código de Comercio de obtener autorización en Guatemala como una sociedad legalmente constituida en el extranjero, por lo tanto en materia tributaria se convierten en **Contribuyentes No Residentes con Establecimiento Permanente**, puesto que como "Sucursales" cuentan en el país de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo, según el artículo 7, numeral 1, literal b) de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta.
- b) Por lo tanto, deben tributar conforme lo establecido a las normas que regulan las Rentas de Actividades Lucrativas, ya sea a través del Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas o bien en el Régimen Opcional Simplificado Sobre los Ingresos, cuando obtengan rentas de fuente guatemalteca. En caso de que la "Casa Matriz" *asigne* costos y gastos a la "Sucursal" ubicada en Guatemala, ésta tendrá derecho a la deducción de éstos de conformidad con el Libro I del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, cuando cumplan con lo siguiente:
- Estén debidamente documentados y respaldados de acuerdo a lo establecido en el numeral 4 del artículo 22 del Decreto 10-2012.
 - Cumplan con el principio de libre competencia, derivado que se trata de operaciones entre partes relacionadas.
 - Sean útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o generar renta gravada, lo que justifica su deducibilidad.
 - Se haya retenido y pagado el impuesto sobre la Renta, cuando corresponda.
 - Cumplan con la normativa estipulada en el artículo 20 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, en cuanto a la bancarización o formalización en escritura pública.
- c) Para efectos de retención del Impuesto Sobre la Renta a no residentes, la *asignación de costos y gastos* que realice la "Casa Matriz" a la "Sucursal", se constituirán en renta de fuente guatemalteca, cuando se trate de servicios prestados en Guatemala o de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole,



utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a los establecimientos permanentes de entidades no residentes (aerolíneas), tal como lo establece el artículo 4, numeral 1, literales c) y f) del Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

- d) El servicio prestado por las aerolíneas consiste en el transporte de personas (pasajeros) de un lugar a otro, y que los vuelos salen del territorio nacional, independientemente del lugar y la forma en que los boletos aéreos sean pagados es un acto que da origen al hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, por lo que debe emitirse la factura correspondiente y calcular el impuesto conforme a las normas de la citada ley.

PONENTE: INTENDENCIA DE FISCALIZACION

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

Guatemala, 26 de septiembre de 2018.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria