


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a large, circular emblem in the background. It features a central figure of a woman holding a book, surrounded by various symbols including a crown, a lion, a castle, and a mountain. The text "UNIVERSITAS CAROLINA ACADÉMICA" is written around the top inner edge, and "SANTISIMAS INTER-AMERICANAS" is written around the bottom inner edge.

**EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO Y SU APLICACIÓN  
A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EMPRESARIALES  
(BUSINESS PROCESS OUTSOURCING – BPO –)**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Consultoría Tributaria,  
con base en el Normativo para la Elaboración de Tesis de Grado y Examen General de  
Graduación de la Escuela de Estudios de Postgrado del 22 de febrero de 2005.

AUTOR: Lic. MANUEL ENRIQUE ARRIAZA RIOS

Guatemala, Mayo de 2010

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I:	Lic. MSc. Álvaro Joel Girón Barahona
Vocal II:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal III:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal IV:	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal V:	P.C. José Antonio Vielman

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN GENERAL DE TESIS  
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente:	Lic. MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez
Secretario:	Lic. MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Vocal I:	Lic. MSc. Filadelfo Reyes Cáceres
Profesor Consejero:	Lic. MSc. Jorge Alberto Tello Cano



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO


ACTA No. 35-2009


En el salón No. 1 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 9 noviembre del año 2009, a las 19:00 horas, para practicar el EXAMEN GENERAL DE TESIS del Licenciado **Manuel Enrique Arriaza Ríos**, Carné No. **100011161**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, como requisito para optar al grado de Maestro de la Escuela de Estudios de Postgrado. El examen se realizó de acuerdo con el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el punto SÉPTIMO inciso 7.2 del Acta No. 05-2005 de la sesión celebrada el veintidós de febrero de 2005.


Se evaluaron de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico del informe final de la tesis elaborada por el postulante, denominada **"EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO Y SU APLICACIÓN A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EMPRESARIALES (BUSINESS PROCESS OUTSOURCING –BPO-)"**.

El examen fue **APROBADO** por **MAYORIA** de votos, **CON ENMIENDAS** por el Jurado Examinador. Previa a la aprobación final de la tesis, el postulante deberá incorporar las recomendaciones emitidas por el Jurado Examinador, las cuales se le entregan por escrito y las presentará en el plazo máximo de 30 días a partir de la presente fecha.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los nueve días del mes de noviembre del año dos mil nueve.

  
Lic. MSc. José Antonio Diéguez Ruano  
Secretario

  
Lic. MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez  
Presidente

  
Lic. MSc. Filadelfo Reyes Cáceres  
Vocal I

  
Lic. MSc. Jorge Alberto Tello Cano  
Asesor

  
Lic. Manuel Enrique Arriaza Ríos  
Postulante



*Universidad de San Carlos de Guatemala*  
*Facultad de Ciencias Económicas*  
Edificio S-8, Segundo Nivel, Ciudad Universitaria Zona 12  
Teléfono Planta 24439500 Ext. 1462



**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.  
GUATEMALA, CATORCE DE ABRIL DEL AÑO DOS MIL DIEZ.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.7, Subinciso 6.7.2 del Acta 05-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 08 de abril de 2010, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 35-2009 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 9 de noviembre de 2009 y el trabajo de Tesis de **Maestría en Consultoría Tributaria** denominado: **“EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO Y SU APLICACIÓN A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EMPRESARIALES (BUSINESS PROCESS OUTSOURCING –BPO–)”**, que para su graduación profesional presentó el Licenciado **MANUEL ENRIQUE ARRIAZA RÍOS**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**



  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
**SECRETARIO**

  
LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES  
**DECANO**



/Ingrid

## AGRADECIMIENTOS

A MIS PADRES Y HERMANOS: Francisca Ríos Viuda de Arriaza, Enrique Arriaza Aragón (+), Joel, Saúl, Abel, Jorge, Blanca Esthela, Ottoniel.

A LA UNIVERSIDADE DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Por contribuir con la investigación científica de los problemas sociales en favor del desarrollo económico del país.

AL PERSONAL DOCENTE DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA.

Especialmente a:

Licda. MSc. Carmen de la Cruz Quiñónez Hernández, Lic. MSc. Jorge Enrique Dávila Hernández, Lic. MSc. Jorge Alberto Tello Cano, por su acompañamiento ético y dirección profesional en favor del Estado de Guatemala.

A LOS PROFESIONALES QUE COLABORARON CON EL DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN:

Especialmente a:

Lic. MSc. Walter Exteven Molina Mayen, CPA, Abogado y Notario de la firma Molina & Molina – Edificio El Centro Oficina 10-11.

Lic. Marvin Rocael Ramos Aguilar, Abogado y Notario – Edificio El Centro Oficina 505.

Lic. Manuel Antonio López Oliva, Socio Consultor de la Firma Velasco Sarat y Asociados.

Licda. Mavis Gordon Brown, Abogada y Notaria. Tel. 5594-2580

A las empresas que colaboraron con la impresión de documentos:

HELIO-SEP: 8 Calle 6-33, Zona 9  
PLANOPLOT: Blvd. Liberación 4-29, Zona 9, Plaza Asadis

A MIS LECTORES:

Especialmente a usted.

## ÍNDICE

	Pág.
Resumen	i
Introducción	iii
CAPÍTULO I	
1.1 Planteamiento del problema	01
1.2 Antecedentes	03
1.3 Justificación del tema	05
1.4 Objetivos	07
1.4.1 Generales	07
1.4.2 Específicos	07
CAPÍTULO II	
2 Marco teórico	
2.1 El Sistema Tributario Guatemalteco	08
2.2 Exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing – BPO –)	10
2.2.1 Clasificación de la exportación de servicios	14
2.2.2 Registro y Obligaciones Formales de Las Empresas Exportadoras de Servicios	15
2.2.3 Empleos generados por empresas BPO en Guatemala	19
2.3 Extracto de los elementos constitutivos del tributo	20
2.4 La no afectación y la exención	24
2.5 El Impuesto Sobre la Renta –ISR y la exportación de servicios	29
2.6 El Impuesto al Valor Agregado –IVA y la exportación de servicios	34
2.7 El Impuesto de Solidaridad y la exportación de servicios	36
2.8 El Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica-Estados Unidos y República Dominicana (CAFTA-DR) y el Comercio Transfronterizo de Servicios	37
2.9 Incentivos Fiscales Vigentes No aplicables a la Exportación de Servicios Por ser Regímenes de Perfeccionamiento Activo	40
2.9.1 Los incentivos tributarios	41
2.10 Interpretación de las normas tributarias en materia de exportación de servicios	49
2.11 Principios Tributarios Aplicables al Comercio Electrónico	52
2.12 La Regulación de los Precios de Transferencia en Guatemala	55
CAPÍTULO III	
3 Marco metodológico	
3.1 Métodos y técnicas	62
3.2 Hipótesis principal	65
3.3 Hipótesis derivadas	65
CAPÍTULO IV	
4 Análisis y discusión de hallazgos	
4.1 Hallazgos	66
4.2 Confirmación de la hipótesis	84
4.3 Fundamentos de hecho	84
4.4 Fundamentos de derecho	84
Conclusiones	87
Recomendaciones	88
Bibliografía	89
Índice de Anexos	90

## RESUMEN

La investigación realizada bajo el título “El Sistema Tributario Guatemalteco y su Aplicación a la Exportación de Servicios Empresariales (Business Process Outsourcing – BPO), pone de manifiesto el problema del sector de exportación de servicios en Guatemala con respecto a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, partiendo del análisis de la exportación de servicios en general y de la clasificación de servicios que hace la Organización Mundial del Comercio, así como también el Tratados de Libre Comercio – TLC.

Para ello se tomó en cuenta la información obtenida de centros de investigación nacionales y extranjeros, así como consultas presentadas ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT en base a la ley de Libre Acceso a la Información; y bibliografía especializada.

El problema planteado se justifica porque el sector de exportación de servicios es el de más rápido crecimiento en el mundo y constituye una oportunidad para incrementar la base tributaria guatemalteca mediante la generación de empleos formales y además porque las empresas que invierten en este sector tienen límite por Organización Mundial del Comercio para operar en regímenes de maquila o zonas francas, hasta el 31 de diciembre del año 2015, fecha en que expira el plazo.

La investigación permitió demostrar que no existe una tipificación específica para la exportación de servicios en general en la Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR y mucho menos para la exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing – BPO), por ser una actividad relativamente nueva en el medio guatemalteco y que existen empresas exportadoras de servicios BPO inscritas en regímenes de maquila y zonas francas, que no les son aplicables por ser estos regímenes aduaneros especiales de perfeccionamiento activo.

El proceso de investigación se realizó por medio de encuesta a 18 empresas exportadoras de servicios y a los estudiantes del salón 207 de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como consultas formuladas a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT y a la firma de Abogados y Contadores Públicos Molina & Molina.

Una de las principales conclusiones a las que se llegó es que no se verifica el nacimiento de la obligación tributaria debido a que el hecho generador en la exportación de servicios

empresariales BPO no se desarrolla en el territorio nacional, partiendo de la premisa de que no se puede presumir una renta o ganancia donde no existe una fuente de ingreso.

Además se comprobó que no existe tipicidad del hecho generador en la exportación de servicios empresariales dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta – ISR, lo que constituye la no afectación tributaria en materia de exportación de servicios de acuerdo con el principio de legalidad establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por otro lado también se concluye en que no existen aranceles aduaneros sobre la exportación de servicios por no tratarse de mercancías físicas, sin embargo el Tratados de Libre Comercio – TLC ratificado por el Congreso de la República de Guatemala establece que el comercio transfronterizo de servicios debe ser libre.

Como valor agregado se recomienda al Congreso de la República de Guatemala simplificar el sistema tributario guatemalteco ampliando la base tributaria en relación de dependencia y tributación indirecta, por medio del reconocimiento literal de la no afectación de la exportación de servicios empresariales –BPO, tanto en el Impuesto Sobre la Renta como en el Impuesto al Valor Agregado, para que no se genere la obligación al Estado de hacer devoluciones de créditos fiscales por exportación de servicios.

El reconocimiento de la no afectación en la exportación de servicios BPO atrae la inversión extranjera e incrementa la base tributaria por medio de la generación de empleos formales en relación de dependencia.

Finalmente se recomienda a las agencias, sucursales, o gestores de negocios que operan en el país documentar las transferencias bancarias por concepto del pago de los servicios transfronterizos como “Liquidaciones de Gastos o Reembolsos de Gastos por Cuenta Ajena” y establecer contablemente un fondo rotativo específico para el manejo de estos gastos; ya que estas transferencias no constituyen un ingreso gravado, ni crédito fiscal de IVA, sino un gasto no deducible por cuenta ajena.



## INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo de tesis es determinar si dentro del Sistema Tributario Guatemalteco existe afectación o no-afectación a la Exportación de Servicios Empresariales (Business Process Outsourcing –BPO) para promover el crecimiento de esta actividad e incrementar la base tributaria en relación de dependencia en el país y al mismo tiempo evitar que el Estado efectúe desembolsos por concepto de devoluciones de crédito fiscal y simplificar el sistema tributario mediante la liberación del comercio de exportación de servicios como lo establecen el Tratados de Libre Comercio – TLC.

Otro objetivo es determinar si los ingresos que obtienen las personas o empresas por medio de transferencias bancarias para el pago de los servicios transfronterizos, se consideran como omisión de ingresos o como lavado de activos, por el hecho de no reportar esos ingresos en la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta –ISR.

El marco teórico de este trabajo de tesis se fundamenta en algunos conceptos de la Comisión Económica para América Latina –CEPAL sobre la exportación de servicios así como la clasificación económica a que hace referencia la Organización Mundial del Comercio, sobre los distintos tipos de exportación de servicios, para luego determinar cómo encuadran dentro del Sistema Tributario Guatemalteco, especialmente en lo que se refiere a la Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR.

También se presentan aspectos doctrinarios de distintos autores sobre la utilización del servicio y sobre la no afectación tributaria, así como de los elementos constitutivos del tributo para lograr una interpretación objetiva de las normas tributarias específicas, en materia de exportación de servicios.

Por lo tanto, esta tesis demostrará la siguiente hipótesis: La actividad de exportación de servicios empresariales no está gravada con el Impuesto Sobre la Renta y el reconocimiento de ésta premisa elimina el derecho a devolución de crédito fiscal a los exportadores de servicios y los convierte en consumidores finales del IVA.

## CAPÍTULO I

### 1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los principios tributarios han sufrido un fuerte efecto producto de los cambios tecnológicos experimentados en los últimos años y que tienen consecuencias impositivas derivadas del fenómeno del comercio electrónico que afectan la jurisdicción de la potestad impositiva y el control que puede ejercer cada Estado en la relación jurídico tributaria con los contribuyentes de impuestos directos o indirectos.

Con el desarrollo de la tecnología virtual y los sistemas de comunicación, ahora es posible que un guatemalteco pueda trabajar en actividades administrativas o prestar servicios en otro país, desde su casa u oficinas establecidas en Guatemala por empresas transnacionales, que buscan reducir sus costos y trasladan oportunidades de empleo hacia nuestro país, por medio de las nuevas tecnologías de informática y comunicaciones.

El problema es de vital importancia cuando se trata de determinar la jurisdicción y la doctrina de competencia impositiva al delimitar la soberanía territorial de un país o un hecho generador y el criterio para determinar la fuente de la renta, para especificar en que país o Estado se deben reportar los ingresos y pagar los tributos; sin atropellar la soberanía de otros Estados y evitar la doble tributación internacional.

La determinación del espacio físico donde se realizan las transacciones internacionales es el problema principal de la estructura impositiva, que podría generar conflictos de tributación que conllevan a la doble tributación internacional. El problema es bastante difícil si se quiere fomentar el intercambio económico del país y si se pretende incentivar el comercio electrónico para crear fuentes de empleo en medio de una crisis financiera mundial; sin tener que recurrir a políticas de paraísos fiscales como zonas francas o maquila.

La globalización de las relaciones económicas internacionales, obliga a que las operaciones tributarias de diversos países especifiquen el país de domicilio o residencia del lugar del establecimiento permanente, donde se concretizan las operaciones comerciales para tipificar si se trata de un ingreso o una transferencia de gastos ocasionada por la deslocalización de las operaciones propias de una actividad para maximizar la eficiencia operativa y minimizar los costos operacionales de las entidades económicas que utilizan los modernos sistemas de tecnología y comunicación para exportar servicios o bienes intangibles.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no existe una regulación específica para la exportación de servicios, de allí el planteamiento de El Sistema Tributario Guatemalteco y su aplicación a la exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing – BPO). Tampoco existe una ley que regule el comercio electrónico internacional; sin embargo, la “Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas” (Decreto No. 47-2008), podría ser un paso para tratar de establecer algunos conceptos, pero actualmente no menciona ningún aspecto de carácter tributario.

Lo anterior conlleva a hacerse el planteamiento de las siguientes preguntas:

1. ¿Están afectas al Impuesto Sobre la Renta, las exportaciones de servicios empresariales (Business Process Outsourcing - BPO) en Guatemala, por los servicios que prestan en el extranjero? y si no, ¿es entonces un caso de No-afectación?
2. ¿Está gravada la exportación de servicios con Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Guatemala? o bien ¿Existe algún tipo de exención objetiva o subjetiva?

## 1.2 ANTECEDENTES

En la actualidad dentro del medio guatemalteco, muchos grupos empresariales han desarrollado sus propios sistemas de información y tecnología en la red de Internet, a través de los cuales se desarrolla un continuo intercambio y exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing – BPO); entre los que también se encuentran los centros de llamadas (según el término en inglés Call Center), sus sucursales o empresas asociadas que por su forma particular de realizar sus respectivas actividades dificultan el control fiscal de sus operaciones, lo que representa importancia para su análisis.

La complejidad y diversidad de las operaciones que realizan estas empresas denominadas BPO, no sólo son nuevas en el medio guatemalteco; sino que también en el ámbito mundial, situación que dentro de otros aspectos no hace transparente la determinación de los elementos constitutivos de los tributos que corresponde percibir a cada Estado.

Por otro lado también existen vacíos legales para determinar propiamente si la actividad de exportación de servicios está o no afecta, ya sea sujeta al Impuesto Sobre la Renta –ISR o al Impuesto al Valor agregado - IVA. Adicionalmente a la exportación de servicios, este tipo de empresas también pueden realizar intercambio de bienes intangibles como programas de computación encriptados y confidenciales que sirven para desarrollar sus actividades; así como, la determinación de la propiedad intelectual y registro de dichos bienes intangibles. Todos estos factores constituyen verdaderas limitantes para fiscalizar las actividades que se desarrollan en el ciber-espacio.

Cabe mencionar que el desarrollo económico del país, la generación de más inversiones y la reactivación de la economía guatemalteca se ve favorecida con la exportación de éste tipo de servicios BPO. Por otro lado, se incrementa la base tributaria del Impuesto Sobre la Renta –ISR en relación de dependencia y el consumo local por la capacidad de compra de los nuevos empleados y empleadores formales, lo que redundará en el incremento de Impuesto al Valor Agregado – IVA.

Según la organización Invierta en Guatemala (Invest in Guatemala), a partir de 1998 es cuando se forman y empiezan a operar las empresas BPO y que actualmente generan más de 9,000 empleos formales dentro del régimen tributario guatemalteco, estas empresas se describen a continuación: <sup>1</sup>

- a) ACS-BPS
- b) TELGUA/TRACFONE
- c) ATENTO
- d) ASISTENCIA GLOBAL
- e) TELEMENSAJE
- f) DIGITEX
- g) TRANSACTEL
- h) CAP GEMINI
- i) 24/7 CUSTOMER
- j) INNOVATIVE CONTACT SOLUTIONS
- k) RY6
- l) LATINO DE
- m) TE LLAMO
- n) RED VENTURES
- o) GO GLOBAL
- p) GENERAL ELECTRIC
- q) BPO

Todo lo anterior presenta el problema sobre el Sistema Tributario Guatemalteco y su aplicación a la Exportación de Servicios Empresariales (Business Process Outsourcing –BPO).

---

<sup>1</sup> Invest In Guatemala.

[http://www.garbo.cc/clientes/invest/images/stories/pdfs/investors\\_brief\\_english\\_2008.pdf](http://www.garbo.cc/clientes/invest/images/stories/pdfs/investors_brief_english_2008.pdf)

### 1.3 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El comercio de servicios es el sector de más rápido crecimiento de la economía mundial, porque representa dos tercios de la producción mundial, un tercio del empleo mundial y cerca del 20% del comercio internacional, según lo ha dado a conocer un estudio realizado por el Centro de Investigaciones Económicas Nacionales denominado “Oportunidades y Riesgos de la Liberalización del Comercio de Servicios: el Caso de Guatemala”.

En Guatemala las exportaciones de servicios, representaron en el año 2005, el 17.2% de las exportaciones totales, según el informe final del estudio del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales, a partir de datos del Banco de Guatemala.<sup>2</sup> En estas actividades es donde el país tiene potencial para ofrecer más servicios en campos como: el de la ingeniería electrónica y mecánica; en la actividad de diseño de procesos y plantas industriales; gestión de infraestructura informática; así como, el diseño y mantenimiento de aplicaciones informáticas.

En el plano fiscal, la presencia de las nuevas tecnologías de informática y comunicaciones (TIC) ha favorecido la deslocalización de los servicios en el ámbito mundial y la creación de nuevas fuentes de empleo en Guatemala, que incrementan la base tributaria en relación de dependencia. Este es precisamente el punto de discordancia con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que en Guatemala el criterio para determinar y pagar los impuestos se basa en el criterio de la Fuente.

La exportación de servicios empresariales (BPO) supone la aparición de nuevos factores operativos que hasta hace poco tiempo eran desconocidos en las relaciones comerciales tradicionales. El problema no sólo consiste en la complejidad y la intangibilidad de los servicios; sino, en la descentralización o la deslocalización de los espacios físicos de trabajo y de la residencia fiscal de los sujetos que intervienen y que son objeto del comercio de servicios.

Al mismo tiempo, el desarrollo de nuevos medios de pago de naturaleza electrónica ha supuesto la obstaculización del rastreo, de las transacciones comerciales realizadas que dificultan la localización de la corriente económica generadora de éstas, especialmente en los casos en que los fondos utilizados procedan de entidades bancarias situadas en paraísos fiscales. Éste aspecto también relaciona estas transacciones, no sólo con el tema tributario; sino también, con el control de lavado de activos.

---

<sup>2</sup> Publicación de Prensa Libre, Guatemala, 28 de mayo de 2007.  
<http://www.cien.org.gt/download.aspx?a=269> Pág. 3, 47 y 61 del informe final.

Todo lo anterior justifica el desarrollo de una investigación para determinar, si a la actividad de exportación de servicios BPO le corresponde pagar Impuesto Sobre la Renta –ISR, o si por no estar tipificada expresamente en la legislación tributaria, corresponde una exención o no afectación en el sistema tributario guatemalteco.

## 1.4 OBJETIVOS

### 1.4.1 GENERAL

Desarrollar una investigación que permita determinar, si el sistema tributario guatemalteco vigente grava los ingresos por exportación de servicios en general; o si existe alguna exención objetiva o subjetiva.

### 1.4.2 ESPECÍFICOS

1. Determinar si la exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing – BPO), está gravada con el Impuesto sobre la Renta – ISR o si existe alguna exención objetiva o subjetiva, tanto en la ley como en tratados internacionales.
2. Analizar si en la exportación de servicios empresariales, encuadran todos los elementos que constituyen el hecho generador y si la exportación de servicios está afecta con Impuesto sobre la Renta en Guatemala.
3. Establecer si el Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y República Dominicana ofrecen una alternativa, para determinar la obligatoriedad tributaria en materia de exportación de servicios transfronterizos.



## CAPÍTULO II

### 2 MARCO TEÓRICO

#### 2.1 EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Un sistema tributario puede definirse como: “Conjunto de tributos coordinados entre sí y vigentes en el ordenamiento jurídico de un país en un determinado momento histórico, que atienden a una serie de principios generales y al logro de finalidades fiscales y extra-fiscales.”<sup>3</sup>

Los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Existen distintas clases de tributos que son: los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.<sup>4</sup>

Descripción General del Sistema Tributario Guatemalteco: Principios y Criterios Generales

Principio Jurisdiccional:

El sistema tributario guatemalteco se rige por el principio de ubicación territorial de la fuente. En este se grava la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique el Decreto No. 26-92 del 7 de mayo de 1992, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.<sup>5</sup>

Criterio para determinar la residencia de una persona natural:

Se presume la residencia de una persona natural cuando su última permanencia en un lugar sea mayor de un año. (Este artículo se refiere al domicilio fiscal de las personas individuales)<sup>6</sup>

<sup>3</sup> UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID ver página:  
([www.uni-trier.de/fileadmin/fb5/FFA/Derecho\\_Fiscal/Sistematributario.PPT](http://www.uni-trier.de/fileadmin/fb5/FFA/Derecho_Fiscal/Sistematributario.PPT))

<sup>4</sup> Artículos 9 y 10 del Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República  
<sup>5</sup> (Art. 1, Decreto No 26-92 de 7 de mayo de 1992 reformado por Art. 1 del Decreto 61-94 de 30/11/94 y el Art. 1 del Decreto 36-97 de 19/06/97)

<sup>6</sup> (Art. 115, numeral 3 del Código Tributario – Decreto No 6-91 de 25 de marzo de 1991)

Criterio para determinar la residencia de una persona jurídica:

Se tendrá como domicilio de las personas jurídicas para los efectos tributarios, el que se indica en el orden siguiente:<sup>7</sup>

1. El que el representante legal de la entidad señale expresamente y por escrito, para efectos de registro ante la Administración Tributaria.
2. El que el representante legal señale, en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo.
3. El que se designe en la escritura constitutiva o en los estatutos.
4. El lugar en que tenga su administración o sus oficinas centrales
5. El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su administración y oficinas centrales.
6. En caso de existir más de un domicilio, el que señale a requerimiento de la Administración Tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el que elija la Administración Tributaria.
7. Cuando no se pueda determinar el domicilio, según los incisos anteriores, el lugar donde se celebren las operaciones, se realicen las actividades o se encuentre el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

En conclusión, además de los conceptos y características expresadas anteriormente por distintos autores, se puede definir el sistema tributario guatemalteco como:

El conjunto de impuestos, tasas y contribuciones especiales vigentes, integrados especialmente por el Impuesto Sobre la Renta y todos los impuestos que lo forman; el Impuesto al Valor Agregado –IVA, y otros impuestos selectivos al consumo; el Impuesto de Solidaridad, así como también leyes de beneficios fiscales, tratados internacionales con la Organización Mundial del Comercio y el Tratado de Libre Comercio con Centroamérica Estados Unidos y República Dominicana.

---

<sup>7</sup> (Art. 116, numeral 6 del Código Tributario-Decreto 6-91 de 25 marzo de 1991)

## 2.2 EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EMPRESARIALES (BUSINESS PROCESS OUTSOURCING – BPO –)

El siguiente concepto fue recopilado del documento de la Comisión Económica para América Latina, por Andrés López, Daniela Ramos e Iván Torres, en una Colección de Documentos de proyectos, “Las exportaciones de servicios de América Latina”

“El término *“outsourcing”* se utiliza para reflejar la práctica de delegar el planeamiento, gerenciamiento y la operación de ciertas actividades a un tercero, sobre la base de un acuerdo formal. Los autores señalan que para que exista esta tercerización es necesario que se den dos factores: que la tercera parte esté fuera de las condiciones normales de relaciones de trabajo de la organización –es decir, que se trate de una entidad distinta que la empresa cliente- y que las actividades tercerizadas hayan sido previamente realizadas en la empresa cliente (*in house*). De aquí surge que, por ejemplo, un contrato puntual para desarrollar una cierta actividad –por ejemplo, el diseño de un portal de Internet- no constituye per se una operación de *outsourcing*, ya que no reúne las características recién mencionadas”.<sup>8</sup>

En otras palabras se puede conceptualizar el outsourcing como la delegación de las operaciones propias de una empresa a un proveedor de servicios externo. Mientras que “off-shoring” es la deslocalización territorial, o delegación internacional de las operaciones de una empresa a un proveedor de servicios. Para efectos de este trabajo de investigación de tesis en vez de usar la palabra outsourcing o tercerización se decidió traducirlo como servicios empresariales.

¿Pero en qué consiste en realidad el negocio?

De la misma forma como algunas empresas contratan inmigrantes en el extranjero para ser más competitivas en sus costos, han decidido contratar personas en su país de origen para la ejecución de operaciones administrativas a distancia, por medio de las nuevas tecnologías de informática y comunicación – TIC.

También se da el fenómeno de personas que han decidido regresar a Guatemala y continúan trabajando en el extranjero por medio de éstos sistemas de informática y comunicación TIC, (Internet, páginas Web, o llamadas telefónicas).

---

<sup>8</sup> CEPAL – Andrés López, Daniela Ramos, Iván Torres, Colección Documentos de proyectos, Las exportaciones de servicios de América Latina Pág. 36

“Según Bastos Tigre y Marques (2006) el servicio empresarial puede ser dividido en dos categorías que se corresponden con dos niveles de complejidad: Soporte Técnico (Information Technology Outsourcing -ITO) y la exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing -(BPO)”.<sup>9</sup>

En el primer caso, la persona o empresa proveedora presta un servicio de mantenimiento de sistemas aplicativos relacionado con las Tecnologías de Informática y Comunicación TIC, así como programas específicos para el procesamiento electrónico de bases de datos, seguridad informática y mantenimiento de programas (software).

Mientras que en el segundo caso, el contrato establece que el proveedor asume la responsabilidad de proveer un proceso de negocio, que implica una relación administrativa, que puede ser de contabilidad, auditoría, cobros, pago de planillas, control de seguros, mercadeo, servicio al cliente, lectura de imágenes de rayos-X y muchas otras actividades que puedan desarrollarse por medio de Internet, páginas Web, o bien por medio de llamadas telefónicas.

Un ejemplo de prestación local de estos servicios empresariales (outsourcing) son las empresas de reclutamiento de personal o las oficinas de contabilidad o auditoría que funcionan en Guatemala, que ejecutan una parte del proceso administrativo de las empresas de forma independiente.

Sin embargo según el informe de la Comisión Económica para América Latina, muchos de los servicios incluidos dentro de los BPO - pueden permanecer dependientes de la empresa en el extranjero (in house) o (captive off-shoring).<sup>10</sup>

Lo anterior significa que la transferencia de dinero para el pago de servicios transfronterizos, no constituye un ingreso para su sucursal o agencia en el exterior, sino más bien un reintegro para cubrir gastos de mano de obra y otros servicios como alquileres, electricidad y mantenimiento de sus operaciones en el extranjero.

La pregunta aquí sería: ¿Porqué facturar a la sucursal un gasto de mano de obra o un servicio que ya fue facturado por un proveedor local, simplemente para documentar la transferencia de fondos que sirve para reponer el fondo rotativo o bien el pago de los servicios transfronterizos?

---

<sup>9</sup> CEPAL – Andrés López, Daniela Ramos, Iván Torres, Colección Documentos de proyectos, Las exportaciones de servicios de América Latina Pág. 36

<sup>10</sup> CEPAL – Andrés López, Daniela Ramos, Iván Torres, Colección Documentos de proyectos, Las exportaciones de servicios de América Latina Pág. 36

De lo anterior podemos deducir que existen momentos de la misma fuente de ingresos:

El primero momento es cuando la sucursal o agencia de una empresa extranjera recibe la transferencia de fondos para el pago de los servicios utilizados fuera del territorio guatemalteco. Y una el segundo momento cuando los empleados o proveedores en Guatemala reciben ingresos provenientes de esa transferencia.

Como se estableció anteriormente, para efectos de este trabajo de investigación de tesis se puede conceptualizar la exportación de servicios empresariales (outsourcing) como la delegación de actividades administrativas de una empresa en el exterior, que serán utilizados en el exterior con la intermediación laboral de personal guatemalteco.

Ejemplo:

La empresa Cliente-USA contrata a la empresa BPO-USA para que esta le recupere su cartera y le lleve control de los saldos de sus clientes. La empresa BPO-USA abre una sucursal en Guatemala con el nombre BPO-GUA, ésta última contrata personal para que efectúe las llamadas y recupere la cartera, además desarrolla programas de computación para que por medio de Internet o páginas Web el personal en Guatemala mantenga el control de los saldos de los clientes.

Los ingresos por el contrato que se formaliza en el extranjero entre las empresas extranjeras, Cliente-Extranjero y la BPO-Extranjera se registran, devengan y pagan impuestos en el extranjero, la empresa sucursal en Guatemala recibe el dinero por medio de transferencias bancarias para cubrir los costos del personal en relación de dependencia y los gastos por alquileres y demás gastos que constituyen el costo del contrato original entre la empresa Cliente-Extranjero y la BPO-Extranjera.

La empresa sucursal en Guatemala únicamente sirve de puente para el pago de los sueldos y gastos que constituyen el costo del contrato original, por lo tanto no registra ingresos, costos y gastos, sino más bien se constituye como un agente retenedor del ISR en relación de dependencia en Guatemala. La sucursal en Guatemala factura a la matriz los costos y gastos locales, cuando podría preparar una liquidación de gastos con los comprobantes obtenidos por los proveedores en el país y la matriz enviar la transferencia directamente a los proveedores.

El segundo caso que presenta la CEPAL de los servicios (in house) se puede ejemplificar de forma más fácil ya que en este caso no existe un contrato entre un cliente y un proveedor del servicio en el extranjero, únicamente una empresa en el extranjero y una sucursal en Guatemala, por ejemplo:

La empresa General Electric, por la crisis financiera internacional, decide reducir sus costos y contratar personal guatemalteco, por lo que decide abrir una sucursal en Guatemala como su departamento de servicios y de esta manera transfiere sus operaciones de cobros, contabilidad, servicio al cliente y otros al personal contratado en Guatemala.

Para cubrir los pagos de sueldos y prestaciones así como también otros servicios locales, efectúa transferencias bancarias desde el exterior, que no necesariamente representan un ingreso para la sucursal en Guatemala, sino más bien una reposición de gastos o de un fondo rotativo para cubrir los costos de la operación.

El procedimiento y actividad ejemplificada anteriormente está tipificada por el Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica Estados Unidos y República Dominicana (CAFTA-DR) como: "El Comercio Transfronterizo de Servicios".

## 2.2.1 CLASIFICACIÓN DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Según el Capítulo 17 de El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la Organización Mundial del Comercio, la exportación de servicios se clasifica así:

- a) El movimiento transfronterizo de los servicios
  - b) El traslado de los consumidores al país de exportación;
  - c) El establecimiento comercial en el país en que ha de prestarse el servicio
  - d) El traslado temporal de personas al país donde ha de prestarse el servicio
- 
- a) El movimiento transfronterizo de los servicios es cuando los servicios se prestan desde el territorio nacional hacia el extranjero y son consumidos o utilizados por el beneficiario en otro territorio que es el aspecto total de esta tesis. Este es el tipo de servicios vinculante con la legislación guatemalteca de acuerdo al Artículo 11.10 del Tratado de Libre Comercio (CAFTA-DR).
  - b) El traslado de los consumidores al país de exportación: Este es el tipo de servicios a que se refiere el Artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta – ISR, por ejemplo: El servicio hotelero que se reserva desde el exterior y se paga por adelantado o con tarjeta de crédito o cualquier otra forma, sin importar la nacionalidad de los individuos, ese servicio va a ser utilizado en el país, por lo tanto está afecto al Impuesto Sobre la Renta –ISR, por una lado y también al Impuesto al Valor Agregado –IVA.
  - c) En el establecimiento de una presencia comercial en el país en que ha de prestarse el servicio de acuerdo al sistema tributario guatemalteco no está afecto al Impuesto Sobre la Renta -ISR, porque Guatemala no tiene el criterio de renta mundial, sino el criterio de impuesto sobre la fuente.
  - d) El traslado temporal de personas físicas a otro país para prestar los servicios: En este caso cuando un guatemalteco viaja a otro país a reparar una maquinaria o bien a una asesoría técnica o financiera, no está obligado a facturar dichos servicios en Guatemala, porque no se realiza el hecho generador dentro del territorio nacional, en este caso estaría en la misma situación que los emigrantes que viajan a trabajar al extranjero temporalmente.

## 2.2.2 REGISTRO Y OBLIGACIONES FORMALES DE LAS EMPRESAS EXPORTADORAS DE SERVICIOS

“Las obligaciones formales son un instrumento o modo para la aplicación del Derecho material, y en este último sentido, señalan el camino o forma en que el Derecho material se ha de ejercitar.”<sup>11</sup>

Una de las primeras obligaciones formales de las personas jurídicas es el hecho de inscribirse en el Registro Mercantil como sociedades nacionales o extranjeras y los respectivos representantes legales de las empresas mercantiles, los comerciantes individuales y todas las modificaciones que de estas entidades se requieran y en el caso de Registro de Personas Jurídicas No Mercantiles en el Ministerio de Gobernación como lo estipula el Artículo transitorio No. 102 de la Ley del Registro Nacional de Personas (RENAP) creado por medio del Decreto No. 90-2005 del Congreso de la República.

Con las reformas efectuadas a los artículos del 280 al 291 del Código de Comercio mediante el Decreto No. 8-98 del Congreso de la República, las empresas mercantiles pueden inscribirse como agentes de comercio dependientes o independientes y están ligadas al principal por un contrato mercantil o contrato de agencia.

Requisitos para inscribir una empresa propiedad de una Sociedad Anónima en el Registro Mercantil:

1. Presentar formulario de inscripción de empresa con firma autenticada de representante legal.
2. Presentar fotocopia de nombramiento de representante legal, vigente.
3. Presentar fotocopia de patente de sociedad.
4. Solicitar una orden de pago y cancelar en la agencia bancaria que funciona dentro de las instalaciones del Registro, la cantidad de Q. 100.00, que es el monto que corresponde a la inscripción de una empresa.
5. La patente de comercio de empresa estará lista para ser retirada, 24 horas después de la presentación del expediente con la respectiva orden de pago porteada por el banco.

---

<sup>11</sup> FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª edición, Volumen II, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 22



Requisitos para inscribir una empresa propiedad de una Persona Individual en el Registro Mercantil:

1. Presentar formulario de inscripción de comerciante individual y de empresa con firma autenticada del propietario.
2. Presentar certificación contable firmada y sellada por un contador.
3. Presentar cédula de vecindad original. Solicitar una orden de pago y cancelar en la agencia bancaria que funciona dentro de las instalaciones del Registro, la cantidad de Q. 100.00, por la inscripción de la empresa y Q. 75.00 por la inscripción del comerciante.
4. La patente de comercio de empresa estará lista para ser retirada, 24 horas después de la presentación del expediente con la respectiva orden de pago porteada por el banco.
5. Si la propiedad de la empresa es de más de una persona, presentar un formulario por cada copropietario.

Las empresas exportadoras de servicios BPO deberán obtener su patente de comercio y su patente de sociedad y cumplir con las siguientes obligaciones formales y sustanciales:

- 1- Inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT para su registro y control antes de iniciar actividades, aportando los datos y documentos necesarios.
- 2- Comunicar a la Administración Tributaria, dentro del plazo de treinta (30) días de ocurrida, toda modificación de los datos de la inscripción. Dentro de igual plazo deberá avisar del cese definitivo de operaciones.
- 3- Inscribirse como contribuyente afiliado al Impuesto Sobre la Renta -ISR Inscribirse como contribuyente afiliado al Impuesto al Valor Agregado –IVA
- 4- Actualizar anualmente sus datos de inscripción.
- 5- Habilitar los libros de compras y servicios recibidos, y el de ventas y servicios prestados.
- 6- Emitir las facturas correspondientes con el impuesto incluido cuando realice actividades gravadas en el territorio nacional, debidamente autorizadas por el Registro Fiscal de Imprentas de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.
- 7- Presentar la declaración mensual del IVA dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, en donde reportará el monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto.

- 8- Solicitar la habilitación de los libros de contabilidad de inventario, diario, mayor, estados financieros y de actas, y mantenerlos al día en el domicilio fiscal de la entidad.
- 9- Rehacer sus registros contables en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho.
- 10- Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- 11- Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas de conformidad con cada una de las leyes de impuestos aplicables.
- 12- Actuar como agente de retención y retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales. Proyectar la renta imponible a los empleados en relación de dependencia, determinar el monto de las remuneraciones obtenidas en cada período del impuesto y determinar la renta imponible, restando de la renta neta las deducciones personales permitidas y las rentas exentas.
- 13- Determinar el impuesto sobre la renta imponible aplicando las tarifas establecidas conforme la escala del artículo 43 de la Ley.
- 14- Determinar un estimado de Crédito por IVA correspondiente al 50% de la tarifa del IVA.
- 15- Determinar la suma a retener, dividiendo el impuesto determinado entre los meses efectivamente laborados.
- 16- Hacer los ajustes correspondientes y determinar el impuesto definitivo, con base en la declaración jurada ante el patrono (Formulario SAT-1101) y copia de la planilla para el crédito por IVA (Formulario SAT-1111).
- 17- Extender y entregar Constancias de Retención del Impuesto, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes de efectuado el acreditamiento o pago de renta. Para el caso de los asalariados se podrá reemplazar con la boleta de liquidación o copia del cheque "voucher" correspondiente, pero en este caso se emitirá en forma global por el impuesto retenido en todo el período.
- 18- Enterar en los bancos del sistema las retenciones efectuadas mensualmente, dentro de los diez (10) días hábiles del mes inmediato siguiente en el que se efectuaron los acreditamientos o pagos.

- 19- Cuando las retenciones se hayan efectuado a personas no domiciliadas, conforme el artículo 45 de la ley, deberán enterarse dentro de los quince (15) primeros días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se practicaron.
- 20- Presentar a más tardar el 31 de marzo de cada año, una declaración jurada anual, que contenga una conciliación de las retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia, adjuntando la nómina de los empleados y los salarios pagados durante el año calendario anterior.
- 21- Devolver a los contribuyentes asalariados los montos de las retenciones practicadas en exceso durante el período de imposición
- 22- Llevar contabilidad completa aplicando el sistema de partida doble y con base a principios de contabilidad. (Art. 112 del Código Tributario).
- 23- Inscripción patronal de la empresa en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS).
- 24- Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas como: Habilitación del Libro de Salarios, que además de servir de base para documentar los sueldos de los empleados, es importante mencionar que esta obligación formal, no prescribe, ya que sirve de base para extender certificaciones de trabajo a los empleados muchos años después de que terminan su relación con la empresa para poder hacer el trámite de su jubilación en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

### 2.2.3 EMPLEOS GENERADOS POR EMPRESAS BPO EN GUATEMALA

Según la organización Invest In Guatemala los empleos generados al 31 de diciembre de 2008 son 9,010 distribuidos de la siguiente manera:

Centro	Total	Bilingües	Español	Mercado	Localización	Origen de Capital
No 1	400	400		USA-CA	Ciudad	Guatemala
No 2	400	400		USA	Ciudad	Estados Unidos
No 3	600		600	ESPAÑA	Ciudad	España
No 4	60	60		USA	Ciudad	India USA
No 5	2,550	100	2,450	MEX-CA	Ciudad	España
No 6	300	50	250	CA	Ciudad	Guatemala
No 7	1,000	1,000		USA	Ciudad	India
No 8	150	150		USA-CA	Ciudad	Estados Unidos
No 9	250	250		USA-CA	Ciudad	Estados Unidos
No 10	140		140	CA	Ciudad	Guatemala
No 11	700		700	USA	Ciudad	Estados Unidos
No 12	500	500		USA	Ciudad	Estados Unidos
No 13	60		60	MEX	Ciudad	México
No 14	1,500	600	900	USA-Mex-CA	Ciudad	Estados Unidos
No 15	50		50	USA	Ciudad	Estados Unidos
No 16	100	100		USA	Ciudad	Estados Unidos
No. 17	100		100	USA	Ciudad	Guatemala
No 18	150		150	MEXICO	Ciudad	Guatemala
<b>Total</b>	<b>9,010</b>	<b>3,610</b>	<b>5400</b>			

Fuente: Invest in Guatemala <sup>12</sup>

<sup>12</sup>. Invest In Guatemala, Documento Brief in English

## 2.3 EXTRACTO DE LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TRIBUTO

Con el objeto de tener un panorama claro en el marco teórico de este tema de investigación sobre el sistema tributario guatemalteco, se presenta un resumen de los elementos que constituyen el tributo, preparado por Lic. Walter Exteven Molina, Abogado y Contador Público, de la firma Molina & Molina.<sup>13</sup>

A. Elementos cualitativos. (Definen el campo de aplicación de cada institución tributaria: objetivo y subjetivo)

a. Hecho imponible

- i. Subjetivo
- ii. Espacial
- iii. Temporal.

b. Sujeto Pasivo

B. Elementos cuantitativos (tienen como fin determinar el monto de la deuda tributaria) son fundamentalmente:

- a. Base imponible
- b. La base liquidable (la imponible menos reducciones)
- c. Tipo aplicable a la base.

C. Supuesto de no sujeción

D. No sujeción y exención

**Hecho imponible:** Supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) constituye, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que él mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico, que en esta rama del Derecho, recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible.

---

<sup>13</sup> Extracto de los Elementos Constitutivos del Tributo, Lic. Walter Exteven Molina Mayén, Socio Director de la firma Molina & Molina, Auditores y Abogados, Ver documento en página <http://www.molina-molina.com/pdf/OPINION%20JULIO%202009.pdf>

**Hecho generador o hecho imponible, según Art. 31 del Código Tributario Guatemalteco:**

Es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación Tributaria.

**Elementos del hecho imponible:**

**Objetivo:** Situación de hecho o elemento de la realidad social tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo (en ocasiones el elemento objetivo del hecho imponible llega a absorber y agotar todo el concepto del hecho imponible). Las distintas situaciones de hecho que constituyen el elemento objetivo del hecho imponible pueden esencialmente reconducirse a una de estas dos grandes categorías: a) las consistentes en un acto, hecho o fenómeno en sí mismo revelador de capacidad económica; y b) las que consisten en un acto o negocio jurídico, también revelador de capacidad económica, y que han sido previamente asumidas como hechos jurídicos en otras ramas del Derecho. Atendiendo a la forma en que el presupuesto objetivo del hecho imponible aparezca configurado por las normas tributarias, éstos pueden clasificarse: a) simples y complejos, según que el hecho tomado en consideración sea único o múltiple; y b) en genéricos y específicos, según que exista o no, la posibilidad de una ulterior individualización del hecho contemplado. Con la particularidad, en ese último caso, de que la regla de que a cada tributo corresponde un sólo hecho imponible no sufre excepción ante la presencia de varios presupuestos de hecho específicos, con tal de que éstos sean reconducibles a un sólo presupuesto de hecho.

**Subjetivo:** “Consiste en una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o material” (A.D. Giannini). La doctrina más autorizada ha resumido en la expresión “Titularidad del hecho imponible”.

**Espacial:** Según SÁINZ DE BUJANDA, es el elemento que, generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias dentro de un territorio dado. Así pues, la delimitación del elemento espacial del hecho imponible, o dicho de otro modo, la precisa delimitación del ámbito geográfico dentro del que un determinado hecho imponible va a producir sus efectos, de un lado, se confunde con el tema de la eficacia de la leyes tributarias en el espacio; de otro, particularmente en el caso de que confluyan sistema de imposición real y personal o de que los elementos constitutivos de un hecho imponible se realicen en diversos territorios soberanos, está en íntima relación con el problema de la doble imposición internacional.

**Temporal:** El elemento temporal del hecho imponible, es el que delimita su realización en el tiempo, es decir, es el aspecto del presupuesto que fija el momento en el que se considera realizado el hecho imponible (devengo, en España) y consiguientemente, desde ese instante

surge “el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria” Actualmente la Ley General Tributaria española establece (Código Tributario en Guatemala).

Artículo 21. Devengo y exigibilidad.

1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.

- d) La Ley propia de cada tributo podrá establecer **la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.**

El elemento temporal adquiere trascendencia jurídica, cuando el legislador lo toma en cuenta para determinar:

Nacimiento de la obligación tributaria.

Momento en que la deuda es líquida y exigible.

Ley aplicable a la génesis y desarrollo de la relación tributaria.

Es claro que si todo hecho imponible tiene una dimensión temporal, y la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria, la duración del hecho imponible ha de influir en la determinación del momento en que dicha obligación nace. Lo anterior plantea dificultades cuando el supuesto fáctico tomado en consideración por la norma tributaria consiste en una situación duradera. En estos casos la norma debe fijar el momento en el que se estima nacida la obligación tributaria, sirviéndose al efecto de expedientes (recursos) técnicos tales como considerar el hecho duradero como instantáneo (ej. Impuesto sobre la fabricación, la puesta a disposición del consumidor o la salida de fábrica), o reconducir el hecho duradero a su resultado (ej. ISR).

**Base imponible.** La base tributaria, aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo. “Expresión cifrada del presupuesto de hecho” decía A.D. GIANNINI. La base imponible es ante todo y sobre todo un elemento de medición. Sabemos qué es lo que mide: el elemento objetivo o material del presupuesto de hecho. Los criterios valorativos

susceptibles de ser aplicados en la medición de un objeto no sólo son teóricamente múltiples, sino que la propia realidad confirma elocuentemente esta posibilidad. Por ejemplo si se trata de gravar la riqueza urbana o la percepción de rentas procedentes de esos mismos bienes; pero llegado el momento de definir la base imponible, el criterio valorativo elegido puede ser, en el primer caso, determinado precio oficial (corregido o sin corregir), el precio de mercado, el resultado de capitalizar el rendimiento del bien a un determinado tanto por ciento, la superficie, el número de puertas, ventanas o chimeneas, etc.; en tanto que de optarse por gravar la renta, habría que pensar en el precio de alquiler, en las rentas susceptibles de ser obtenidas, en las rentas medias presuntas, etc. De poco serviría una adecuada contemplación de la capacidad económica gravable por parte del hecho imponible, si al definir la base se acoge de forma parcial o inadecuada el elemento objetivo o material del hecho imponible.

En síntesis: la base imponible como una magnitud cuantificadora del hecho imponible establecida por la ley, que en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la cuota tributaria. De lo anterior se desprenden cuatro funciones fundamentales que cumple la base imponible: 1ª constituir un elemento de medición o cuantificación del hecho imponible; 2ª que lo que mide o cuantifica es la capacidad económica puesta de manifiesto en el aspecto objetivo del hecho imponible; 3ª en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria; y 4ª en los tributos en que el tipo es progresivo la cuantía de la base determina el tipo aplicable.

**Supuesto de no sujeción.** Se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión. Mas claramente: así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivos de los sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto.

No sujeción y exención. La diferencia entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuestos de no sujeción el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible.



## 2.4 LA NO AFECTACIÓN Y LA EXENCIÓN

La no afectación se basa en el criterio de no sujeción o exclusión de un hecho o un sujeto pasivo que no fueron incluidos dentro de la hipótesis de incidencia de la norma tributaria, y donde no se necesita de una declaración expresa que libere al sujeto pasivo de la obligación tributaria.<sup>14</sup>

Este principio también se conoce doctrinariamente como: principio de no-afectación está ligado con el Principio de Legalidad de Reserva de Ley, que parte del aforismo latino Nullum Tributum sine lege (no existe tributo, si no lo establece una ley previa) y postula que para ser aplicado un tributo legalmente en Guatemala debe estar establecido en una ley que debe determinar sus bases de recaudación, así como requisitos y otros elementos necesarios para que encuadre en el supuesto de la ley tributaria. Este principio está contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de Guatemala.

El tratadista español Rafael Calvo Ortega, define la no afectación de la siguiente manera:

“La no afectación de ingresos tributarios ha sido, casi siempre un fenómeno de ilusión financiera. Se ha visto como una técnica útil para vencer la resistencia de los contribuyentes a un determinado impuesto o como la justificación de un tributo extrafiscal o, en ocasiones, como consecuencia de un sistema de caja múltiple donde la afectación ha sido más implícita que abierta. No es necesario insistir que la afectación a que nos referimos no tiene carácter científico dado que los gastos públicos no están jerarquizados ni tienen sentido las preferencias de financiación. Por otra parte las afectaciones producen un ajuste financiero defectuoso, ya se utilicen como financiación única o complementaria”.<sup>15</sup>

“La principal cuestión jurídica que plantean es la situación del sujeto pasivo en el caso de que la afectación no se produzca o no lo sea en su totalidad y que sugiere la devolución del ingreso como indebido y las posibilidades que tienen los sujetos pasivos de exigir la afectación en cuestión. En otras palabras, el incumplimiento de la afectación por parte de los Poderes Públicos plantea serias dudas sobre su efectividad. ¿Cómo incide sobre la obligación tributaria correspondiente? En algunos casos parece claro que obliga a la devolución de la cuota tributaria pagada”.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> El Sistema Tributario Peruano: conceptos, definiciones y tendencias de la tributación en el Perú. Ver también página:

<http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exoneraciones.html>

<sup>15</sup> Curso de Derecho Financiero, Rafael Calvo Ortega, Parte General, Editorial Civitas, Pág. 78

<sup>16</sup> Curso de Derecho Financiero, Rafael Calvo Ortega, Parte General, Editorial Civitas, Pág. 78

La ley general tributaria española establece la buena doctrina: “El rendimiento de los tributos del Estado, se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que, a título excepcional y mediante una Ley, se establezca una afectación concreta”.<sup>17</sup>

La Exención:

El Código Tributario de Guatemala en su artículo 62 da la definición legal de la exención de la siguiente manera: “Exención es 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 supuestos establecidos en la ley”.

La exención es un privilegio establecido dentro de la misma ley específica que crea el tributo, por razones de equidad o de conveniencia, para liberar a una persona de la obligación de pagar el tributo, ya sea porque este exenta dentro de los principios constitucionales como la Universidad, El Estado, Las municipalidades, la CDGA, el IGSS, como una exención subjetiva o bien porque exista una exención objetiva como pudiese ser el caso de los retrovirales contra el sida, las donaciones o las herencias que por estar afectas a otro impuesto quedan exentas del impuesto que se genera con tal de evitar la doble tributación que también forma parte de los principios constitucionales guatemaltecos.

Cuando el Estado determina la necesidad de promulgar una ley tributaria, también encuentra que existen ciertas personas, instituciones bienes y servicios, etc. Que no deben ser incluidas como sujetos y objetos de gravamen y por tal motivo, desde la promulgación de la ley, ésta los libera y deja fuera a los sujetos y objetos de imposición.

En esta línea conceptual, la exención se vincula con una dispensa. Esta liberación es la que se encuentra en la ley con la denominación de EXENCIÓN. El objeto fundamental de la exención es la eliminación de la obligación de pagar el tributo.

Como se observa de lo anterior, los conceptos de exención y no-afectación son distintos e independientes entre sí, pues en tanto en la primera sí se produce el hecho imponible pero por un mandato normativo se efectúa una liberación de la obligación tributaria de pagar el tributo, en el caso de la no-afectación no se verifica la hipótesis de incidencia prevista en la norma, y por lo tanto no se realiza ningún hecho imponible.

---

<sup>17</sup> Curso de Derecho Financiero, Rafael Calvo Ortega, Parte General, Editorial Civitas, Pág. 79, segundo párrafo.

La renta no afecta:

La inafectación (criterio de no sujeción o exclusión) se relaciona a la renta que no fue incluida dentro de la hipótesis de incidencia del impuesto, en donde en ocasiones se complementa con exclusiones expresas para efectos de precisión o mejor delimitación de lo que no está gravado. Cabe señalar que no es necesario que expresamente se reconozca una inafectación para que ésta opere como tal.<sup>18</sup>

“Las rentas no abarcadas en la definición de renta (no incidencia) no tendrían ni siquiera por qué ser objeto de declaración (las inafectadas) en tanto que las exoneradas, como en principio están gravadas, podrían someterse a obligación de declaración, para luego dispensarlas al proporcionarse a la Administración los elementos que le permitan cerciorarse de que se está frente a la hipótesis prevista en la ley; por consiguiente, ellas podrían aparecer involucradas en el primer cálculo de la renta bruta, siendo necesario depurarlas en un segundo momento”.<sup>19</sup>

Exoneración subjetiva:

Denominada también exoneración personal, esta ligada a la persona o receptor de la renta y son las que se conceden en virtud de ciertas condiciones del contribuyente. Dino Jarach señala que las exoneraciones subjetivas “son aquellas en que determinados hechos impositivos se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero, por su naturaleza especial, y atendiendo a fines de distinto índole, como de fomento, de favorecimiento, etc., quedan exentos del impuesto”.<sup>20</sup>

La exoneración subjetiva está regulada en el Artículo 183 de la Constitución Política de la República, entre las Funciones del Presidente de la República, inciso r): “Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo” (Esta exoneración es exclusiva para la multa, pero no para el impuesto omitido).

---

<sup>18</sup> El Sistema Tributario Peruano: conceptos, definiciones y tendencias de la tributación en el Perú.

Ver también páginas:

<sup>18</sup> <http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exoneraciones.html>

<sup>19</sup> <http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exoneraciones.html>

<sup>20</sup> <http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exoneraciones.html>

#### Exoneración objetiva:

Denominada también exoneración real, está vinculada a la naturaleza del acto productor de rentas o al destino que se ha de dar a una renta, independientemente de su origen; es la que se concede atendiendo normalmente a objetivos de política económica social o cultural. Flores Polo indica sobre este tipo de exoneraciones “son aquellas en las que la situación neutralizante del tributo esta directamente vinculada con los bienes o rentas que constituyen la materia imponible, independientemente del sujeto pasivo.”<sup>21</sup>

La exoneración objetiva en Guatemala, se encuentra regulada en leyes específicas tales como la Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto No. 29-89; la Ley de Zona Libre de Industria y Comercio de Santo Tomás de Castilla – ZOLIC, Decreto No. 22-73 y la Ley de Zonas Francas, Decreto No. 65-89.

#### Renta mundial:

Uno de los mayores problemas que se presentan en el derecho es el determinar la residencia fiscal de las sociedad, para ello nos encontramos con dos criterios fundamentales, por una parte una visión formal en el que se considera como residencia el lugar de constitución o de sede de la sociedad; por otro lado, existe el criterio de la dirección general o lugar de residencia de los accionistas controladores de la sociedad.

En Guatemala, el sistema tributario se basa en el criterio de renta territorial, o bien sobre la fuente de los ingresos, cuando una transacción económica está ligada al comercio internacional, especialmente en el caso de los honorarios o servicios pagados al exterior, éste sistema aplica el sistema de retenciones.

Los países desarrollados en cambio gravan el principio de renta mundial a las corporaciones locales, a las sociedades extranjeras cuando sus ingresos están conectados al comercio o negocio en el país de la generación de la renta y a determinadas sociedades, aún cuando la fuente local no está efectivamente conectada con el ingreso.

Estos factores analizados permiten definir detalladamente el ámbito de aplicación del derecho tributario entendiéndose en una visión tradicional, situación que frente a los cambios que se

---

<sup>21</sup> El Sistema Tributario Peruano: conceptos, definiciones y tendencias de la tributación en el Perú. Ver también página:  
<http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exoneraciones.html>

presentan con la llegada de Internet se producen modificaciones a los principios tradicionales del derecho tributario.

Ello conlleva a examinar la nueva realidad tributaria que el comercio electrónico presenta, más aún si se tiene en cuenta que la característica de esta nueva forma de hacer comercio sobrepasa las fronteras de una manera mucho mayor que los negocios tradicionales, por lo que se requiere una perspectiva internacional para resolver el problema que se plantea para el comercio electrónico y para el derecho tributario.<sup>22</sup>

Es fundamental establecer políticas claras y lógicas al momento de relacionar el comercio electrónico con las normas del derecho tributario internacional, debido a que si se incursiona en el principio de la fuente o de la residencia, ellos son una interesante base para analizar con detalle la trascendencia de sus efectos al momento de estudiar el ciber-comercio.

---

<sup>22</sup> El Derecho Tributario Internacional y sus efectos en el Comercio Electrónico. Andrés Pumarino Mendoza, Abogado, Subdirector Académico de DuocUC. Ver página: [http://cendoc.ccdesarrollo.net/cendoc\\_docs/Doc%202038%20\(Derecho%20Tributario%20Internacion\).pdf](http://cendoc.ccdesarrollo.net/cendoc_docs/Doc%202038%20(Derecho%20Tributario%20Internacion).pdf)

## 2.5 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA –ISR Y LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Una de las características principales que tiene el impuesto sobre la renta – ISR en Guatemala, es que en principio se establece con un objeto y campo de aplicación bien definidos, así:

**Objeto:** “Se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien **que especifique esta ley**, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”.<sup>23</sup>

**Campo de Aplicación:** Este artículo le da su carácter de soberanía territorial y sobre la fuente al impuesto sobre la renta guatemalteco al declararlo así: “Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital **obtenidas en el territorio nacional**”<sup>24</sup>.

Es importante señalar que la ley es reiterativa en cuanto a que las rentas provengan de fuente guatemalteca o que sean desarrolladas en Guatemala, como lo establece el Artículo 4 de la Ley del ISR. A pesar de que trata de abarcar un universo infinito de rentas, en los que pareciera que todo está incluido:

“Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza **invertidos o utilizados en el país**, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole **desarrolladas en Guatemala**, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos”.<sup>25</sup>

El problema a tratar aquí es hasta donde puede una actividad intangible considerarse desarrollada en Guatemala, cuando se trate de la exportación de servicios en general que se presten vía telemática, ya sea telefónicamente o por medios virtuales, teniendo en cuenta que la red de redes “Internet” no tiene fronteras.

El concepto legal de **exportación de servicios** se encuentra en la Ley del IVA Decreto No. 27-92, es: “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”.

<sup>23</sup> Artículo 1 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Reformado por el Artículo 1 del Decreto Número 61-94 del Congreso de la República. Reformado por el Artículo 1 del Decreto Número 36-97 del Congreso de la República.

<sup>24</sup> Artículo 2 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

<sup>25</sup> Artículo 4 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

### **Lugar de aplicación del servicio**

La doctrina en general interpreta que un servicio se considera utilizado en el lugar donde, quien lo reciba, lo aplique a su actividad.<sup>26</sup>

Lo anterior es explícito en la ley del IVA al condicionar “que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior”.

Cabe aclarar que el presente trabajo de tesis se hace en relación a la no afectación de la exportación de servicios técnicos, administrativos u honorarios que se presten vía telemática en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta – ISR, ya que por parte de la ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA, existe una clara exención en el inciso 2 del artículo 7, así: están exentos del impuesto establecido en esta ley: “Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley.”

**Principios Generales del Impuesto Sobre la Renta.** El artículo 4 de la ley establece: “Se consideran renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o **utilizados en el país**, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole **desarrolladas en Guatemala**, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

#### **Análisis:**

En éste artículo la ley establece la condición de que los bienes que generan la renta de cualquier naturaleza sean invertidos o **utilizados en el país**. En el caso de la exportación de servicios en general, no existe una inversión de capitales o materias primas por tratarse de servicios de honorarios, asesoramiento técnico o administrativo.

En cuanto a la condición específica del **elemento espacial** del hecho generador: “**utilizados en el país**” Según Sáinz de Bujanda, es el elemento que, generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias dentro de un territorio dado.

**Lugar de aplicación del servicio:** la doctrina en general interpreta que un servicio se considera utilizado en el lugar donde, quien lo reciba, lo aplique a su actividad.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Ruben A. Marchevsky, “IVA Análisis Integral” 2da edición Macchi, Pág. 76

<sup>27</sup> Ruben A. Marchevsky, “IVA Análisis Integral” 2da edición Macchi, Pág. 76

De lo anterior se puede interpretar que el nacimiento del hecho generador y la obligación tributaria va a depender del lugar donde tenga sus efectos la prestación del servicio, o donde el prestatario del servicio lo aplique en su actividad productiva o donde satisfaga la necesidad del servicio.

Cuando se trata de un servicio de exportación, en el que usuario del servicio cruza la frontera como en el caso del turista que contrata un servicio de hospedaje y alimentación, no importa si lo contrata telefónicamente desde su país o si lo paga por adelantado por medio de tarjeta de crédito, en ese caso el servicio sí está gravado, a ese servicio es el que se refiere el artículo 4 de la Ley del ISR.

Pero en el caso de un servicio transfronterizo en el que el servicio cruza la frontera, no se cumple el elemento territorial del hecho generador, porque el servicio cruza el territorio para ser utilizado en el exterior.

El artículo 4 de la Ley del ISR, encuadra en el caso de traslado de los consumidores al país de exportación, que es la segunda clasificación que presenta la OMC, con el siguiente ejemplo:

En el caso de una empresa que venda paquetes de servicio turístico y de hospedaje en Europa, para que vengan turistas al territorio nacional. La ley estipula que no importa la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en la operación y el lugar de celebración de los contratos, porque el servicio será utilizado en el país

**Situaciones especiales.** Sin perjuicio de los principios generales establecidos en el artículo anterior, también se consideran rentas de fuente guatemalteca:<sup>28</sup>

c) “Todo pago o créditos por concepto de regalías y **por asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole**, que se preste **desde el exterior** a personas naturales o jurídicas domiciliadas en Guatemala”.

Este inciso c) del artículo 5, de la ley del ISR, contendría una **exención tácita** o implícita, si no se tratara del derecho tributario, al utilizar el argumento a contrario ya que al gravar el **asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole** que se preste **desde el exterior**, se refiere al género de la **importación de servicios**, excluiría a contrario censu la **exportación de servicios**.

---

<sup>28</sup> Artículo 5 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.



Esto constituiría una interpretación analógica no valedera ya que violaría el artículo 5 del Código Tributario que expresa que “por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias”.

No obstante lo anterior tampoco se puede afirmar que la exportación de servicios de asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole esté gravada, porque tampoco esta especificada dentro de la ley, la presunción de que este inciso “c” del artículo cinco incluye también la exportación de servicios, constituye una interpretación analógica, por lo que si se puede afirmar que se está ante un caso de no sujeción de esta actividad al impuesto sobre la renta.

Como se mencionó anteriormente la diferencia entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuestos de no sujeción el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible.

Si la ley mencionara directamente la exclusión de la exportación de servicios, dejaría de ser una in-afectación y se convertiría en una exención, de acuerdo con el principio doctrinario de la no afectación.

Este razonamiento es complementario al analizarlo con el siguiente inciso d) de la ley, que no incluye la exportación de servicios ya que **sólo grava la exportación de bienes** producidos, manufacturados, tratados y comprados en el país así:

“d) Las rentas provenientes de **la exportación de bienes producidos**, manufacturados, tratados y comprados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero”.<sup>29</sup>

Nuevamente la ley deja por fuera la exportación de servicios al ser explícita y especificar todos los bienes que quedan afectos, de lo contrario la ley diría de “bienes o servicios” o “bienes y servicios”. Por lo que se vuelve a observar la no afectación de la exportación de servicios.

---

<sup>29</sup> Artículo 5 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

El tratadista español Rafael Calvo Ortega, refiere que “el incumplimiento de la afectación por parte de los Poderes Públicos plantea serias dudas sobre su efectividad. ¿Cómo incide sobre la obligación tributaria correspondiente? En algunos casos parece claro que obliga a la devolución de la cuota tributaria pagada”.<sup>30</sup>

Además de los incisos c y d, también el inciso g) del artículo 5, sugiere la falta del elemento espacial o territorial para que se considere constituido el hecho generador del impuesto en la exportación de servicios, ya que sólo menciona “por las operaciones hechas en el país” de la siguiente manera:

“g) Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, **por las operaciones hechas en el país**, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza.”

No obstante lo anterior, la ley grava dos servicios de exportación definidos y delimitados mediante una afectación concreta que cumple con el requisito de especificarlos conforme lo establece el principio de legalidad y artículo 1 de la ley del ISR, cuando el inciso f) del artículo 5) se refiere a los **fletes y servicios de comunicación**, donde especifica la clase de actividad, el tipo de flete de personas o de carga e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes y los servicios de comunicación de cualquier naturaleza, entre Guatemala y otros países, en este caso si deja de lado la fuente y el lugar de constitución, domicilio y nacionalidad de las empresas que prestan el servicio.

---

<sup>30</sup> Curso de Derecho Financiero, Rafael Calvo Ortega, Parte General, Editorial Civitas, Pág. 78

## 2.6 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO –IVA Y LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

**Definiciones:** Para los efectos de la ley del IVA se entiende:

**Por exportación de servicios:** La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados **exclusivamente a ser utilizados en el exterior**, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.<sup>31</sup>

**Exenciones generales:** Están exentos del impuesto establecido en esta ley:

Inciso f) numeral 2) “Las exportaciones de bienes **y las exportaciones de servicios**, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley”.<sup>32</sup>

La relación que existe entre la exención del IVA y la no afectación por parte del ISR en la exportación de servicios del Artículo 4, es precisamente el hecho de que son utilizados en el exterior, por lo tanto si se reconoce que un servicio está exento en la ley del IVA por ser utilizado en el exterior, ¿porqué no se puede entender en la ley del ISR que también será utilizado en el exterior?

Esta deducción es válida ya que la Ley del ISR establece que “se considera renta de fuente guatemalteca, todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o **utilizados en el país.**”

Acaso la frase “**utilizados en el país**” no significa exactamente lo opuesto que “**exclusivamente a ser utilizados en el exterior**”. Cuando un ingreso por exportación de servicio está exento del IVA es porque va a ser utilizado en el exterior. ¿Entonces por qué razón se debería de entender que por parte del ISR el mismo ingreso se considera utilizado en el país?

Aunque son dos leyes distintas, se están aplicando al mismo evento o hecho, la diferencia es que en el IVA están gravadas y al mismo tiempo exentas, mientras que en el ISR no están gravadas ni exentas, por lo tanto existe el principio de no afectación tributaria por parte del ISR.

Crédito Fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> Artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA, Decreto No. 26-92 del Congreso

<sup>32</sup> Artículo 7 inciso f) numeral 2. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA, Decreto No. 26-92 del Congreso

Si la ley del IVA estableciera que las exportaciones no están afectas en vez de decir que están exentas, entonces no procedería el crédito fiscal en la exportación de servicios.

**Procedencia del crédito fiscal.** “Procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a **actos gravados o a operaciones afectas** por esta ley”.<sup>34</sup>

**Comentario:**

El IVA no presenta confusión legal porque existe una clara exención, sin embargo el problema en este caso es para los contribuyentes que tienen que documentar la exportación de los servicios para el reclamo del crédito fiscal ya que no existen pólizas aduaneras de exportación de servicios, ni existe modo de cuantificar la cantidad y calidad de los servicios que se exportan, debido a su intangibilidad y porque éstos se realizan muchas veces a través de medios de comunicación electrónica o telefónica.

No obstante el párrafo anterior se debe considerar que si no existen ingresos gravados, tampoco existe derecho a crédito fiscal para la exportación de servicios empresariales por lo que se considerarían consumidores finales del IVA, y tributarían en los impuestos indirectos.

En el caso que se expone del servicio turístico en el ISR, no aplica la exención del IVA, ya que el servicio es utilizado en el país, de igual manera un estudio minero o de suelos que se le elabore a una empresa extranjera que no tiene residencia en el país, pero que al final el estudio va a ser utilizado en suelos guatemaltecos tampoco le aplica la exención del IVA.

---

<sup>33</sup> Artículo 15 la Ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA, Decreto No. 26-92 del Congreso

<sup>34</sup> Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA, Decreto No. 26-92 del Congreso

## 2.7 EL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD Y LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

De acuerdo con el artículo 3 del Decreto No. 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el hecho generador de este impuesto lo constituye la realización de actividades mercantiles o agropecuarias **en el territorio nacional** por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta ley.

Si la exportación de servicios utilizados exclusivamente en el exterior está exenta del IVA y no afecta por parte del ISR, ¿de que manera debe entenderse en el Impuesto de Solidaridad que el hecho generador lo constituye la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional?

El Impuesto de Solidaridad no establece exención para las exportaciones en general, pero tampoco las grava, por lo que constituye un ejemplo del principio de no sujeción tributaria, por lo que se podría afirmar que las exportaciones de servicios no están afectas al Impuesto de Solidaridad.

### **Análisis:**

La exportación de servicios transfronterizos no constituye la realización de una actividad realizada en el territorio nacional, por lo que se puede considerar que no se da el hecho generador y por lo tanto no surge obligación tributaria.

Lo interesante de este impuesto es que tiene una base imponible dual, que la constituye la cuarta parte de ingresos brutos del período trimestral de que se trate o bien la cuarta parte del activo neto con que se abrió el período fiscal.

Lo anterior significa que con una sola operación gravada que realice en el territorio nacional estaría afecta al Impuesto de Solidaridad, utilizando como base el activo neto. Pero cuando éste sea mayor de cuatro veces los ingresos brutos, se calcula sólo sobre los ingresos brutos.

## 2.8 EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE CENTROAMÉRICA, ESTADOS UNIDOS Y REPÚBLICA DOMINICANA (CAFTA-DR) Y EL COMERCIO TRANS-FRONTERIZO DE SERVICIOS

Un tratado de libre comercio (TLC) consiste en un acuerdo comercial regional o bilateral para ampliar el mercado de bienes y servicios entre los países participantes. Básicamente, consiste en la eliminación o rebaja sustancial de los aranceles para los bienes entre las partes, y acuerdos en materia de servicios. Este acuerdo se rige por las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) o por mutuo acuerdo entre los países participantes.

Un TLC no necesariamente conlleva una integración económica, social y política regional, como es el caso de la Unión Europea, la Comunidad Andina, el Mercosur y la Comunidad Sudamericana de Naciones. Si bien estos se crearon para fomentar el intercambio comercial, también incluyeron cláusulas de política fiscal y presupuestaria, así como el movimiento de personas y organismos políticos comunes, elementos ausentes en un TLC.

El Congreso de la República de Guatemala ratificó el Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos Centroamérica y República Dominicana (CAFTA-DR), mediante el Decreto No. 31-2005 de fecha 10 de marzo de 2005 con 126 votos a favor y 12 en contra, lo que le otorga a este Tratado un carácter vinculante y de observancia general en la legislación guatemalteca.

El artículo 11.10 del Tratado de Libre Comercio referente a las Transferencias y Pagos, establece que:

1. Cada Parte permitirá que todas las transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios, **se hagan libremente y sin demora desde y hacia su territorio.**
2. Cada Parte permitirá que **éstas transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios se realicen en una moneda de libre uso al tipo de cambio vigente en el mercado en el momento de la transferencia.**

¿Qué relación tiene este Tratado con la afectación del Impuesto sobre la Renta, el IVA y el Impuesto de Solidaridad, en la exportación de servicios empresariales conocidos como Business Process Outsourcing –BPO en Guatemala?

Estos servicios se desarrollan por medio de un contrato entre una empresa cliente o usuaria del servicio y una empresa BPO matriz en los Estados Unidos, ésta última abre una agencia, sucursal o subsidiaria en Guatemala, a la que le traslada el proceso productivo del servicio y con ello los costos de planillas de sueldos y salarios y otros gastos. Como lo establece el Tratado de Libre Comercio, el Estado de Guatemala se obligó a permitir que todas las transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios se haga libremente y sin demoras desde y hacia su territorio, esto implica que no se les puede imponer obligaciones formales ni sustanciales de comercio exterior.

De acuerdo al Tratado de Libre Comercio en materia de Comercio Transfronterizo de Servicios, y al derecho internacional privado, no existe la obligación del cumplimiento de trámites legales, ni siquiera de la declaración de las divisas como lo establece el primer párrafo del Artículo 11.10 que expresa literalmente que “todas las transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios, se hagan libremente y sin demora desde y hacia su territorio”.

Es importante tener presente no sólo que las transferencias bancarias no están afectas, ni al Impuesto sobre la Renta, ni al IVA, y que el contrato de servicio en el caso específico de las BPO no se desarrolla, ni se utiliza en el territorio guatemalteco, sino también recordar que Estados Unidos, Centroamérica y República Dominicana, constituyen una zona libre de comercio. Y que el comercio transfronterizo de servicios es parte de los acuerdos firmados y ratificados por el Estado de Guatemala.

Las empresas que se dediquen a la exportación de servicios empresariales –BPO y que actúen dentro del marco del Tratado de Libre Comercio, no cometen el delito de lavado de activos por el hecho de no efectuar los trámites legales que establece el Artículo 2 inciso 4 de la Ley del IVA o bien por no declarar la divisas, ya que el segundo párrafo del Artículo 11.10 indica que cada Parte permitirá que éstas “transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios se realicen en una moneda de libre uso al tipo de cambio vigente en el mercado en el momento de la transferencia”.

De acuerdo al Artículo 11.14, El Comercio transfronterizo de servicios o suministro transfronterizo de un servicio significa el suministro de un servicio:

- (a) del territorio de una Parte al territorio de otra Parte;
- (b) en el territorio de una Parte, por una persona de esa Parte, a una persona de otra Parte;
- (c) por un nacional de una Parte en el territorio de otra Parte;

Por lo expuesto anteriormente se puede decir “que las transferencias bancarias” constituyen un verdadero ejemplo del principio de no afectación tributaria, ya que no están gravadas y tampoco gozan de una exención específica por las leyes tributarias en la república de Guatemala.



## 2.9 INCENTIVOS FISCALES VIGENTES NO APLICABLES A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS POR SER REGÍMENES ADUANEROS ESPECIALES DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO

El Consejo General de la Organización Mundial del Comercio (OMC) confirmó en julio de 2009, la extensión del plazo hasta el 31 de diciembre de 2015 para dismantelar los regímenes de zonas francas, como consecuencia de la eliminación de los incentivos a la exportación. Se beneficiarán de la prórroga un total de 19 países de todo el mundo, entre los que se encuentra Guatemala.<sup>35</sup>

A pesar de que el Decreto No. 44-2000 - Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y Regularización Tributaria -, que entró en vigencia el 1 de julio del año dos mil, dejó sin efecto la mayoría de los incentivos fiscales del sistema tributario guatemalteco. Esta no afectó los beneficios de la Ley Orgánica de la "Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomas de Castilla" Decreto No 22-73, como tampoco de la Ley de Zonas Francas Decreto No. 65-89; ni de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto No. 29-89.

Tanto la Ley de Supresión de Privilegios Fiscales contenida en el Decreto número 59-90 como la Ley de Supresión de exenciones, exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal contenida en el Decreto número 117-97, ambos del Congreso de la República, en ningún momento afectaron la exoneración de derechos arancelarios de que gozan los usuarios y agencias de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla, por las importaciones de mercancías o de bienes de capital que realizan para el territorio extra-aduanal de la Zona Libre, en vista de que estas supresiones afectan únicamente a las exoneraciones de Derechos Arancelarios que se aplican a las importaciones que se destinan al uso o consumo en el país.

En este trabajo de investigación se incluyó este apartado de beneficios fiscales que no pueden ser utilizados por las empresas exportadora se servicios empresariales –BPO, porque durante la investigación de campo se determinó que de 18 empresas encuestadas, 10 están registradas dentro del régimen de maquila Decreto No. 29-89, y 2 en zona franca, una de éstas bajo el Decreto No. 65-89 y otra en Zolic, Decreto 22-73.

---

<sup>35</sup> Publicación de Prensa.com del 29 de julio de 2007. Ver página: <http://mensual.prensa.com/mensual/contenido/2007/07/29/hoy/negocios/1063625.html>

### 2.9.1 LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS

Son medidas que disminuyen los impuestos con el fin de lograr objetivos económicos, sociales, o políticos. Las rentas exentas y exoneradas son una modalidad de incentivos tributarios, tal es el caso de la Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila y Zonas Francas que persiguen un incentivo a la exportación de productos no tradicionales y generación de empleos.<sup>36</sup>

Incentivo Fiscal es el término genérico con que se designa a concesiones, exenciones, subvenciones y/o subsidios otorgados a personas naturales o jurídicas de un país, a fin de estimular las actividades orientadas a impulsar la producción, así como incrementar las exportaciones y la creación de empleos, estos también forman parte del Sistema Tributario Guatemalteco, como una estrategia para activar la economía nacional.

De esta cuenta actualmente existen dentro del sistema tributario guatemalteco tres leyes importantes que no son precisamente leyes tributarias de beneficio fiscal, sino mas bien constituyen un sistema aduanero especial de perfeccionamiento activo con el fin de promover, el comercio, la industria y el desarrollo económico del país. No forman parte del Impuesto Sobre la Renta o el IVA, sin embargo estas leyes específicas les otorgan la exoneración del ISR y otros impuestos a las personas o empresas que se acojan y califiquen a estos regímenes de beneficios.

ZONA FRANCA: Es el área de terreno físicamente delimitada, planificada y diseñada, sujeta a un Régimen Aduanero Especial, en la que personas individual o jurídica. Se dediquen indistintamente a la producción o comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de Servicios Vinculados con el Comercio Internacional. Pueden Ser Públicas o Privadas. La única zona franca pública en Guatemala es La Zona Libre de Industria y Comercio de Santo Tomas de Castilla –ZOLIC-, creada con el Decreto No. 22-73 del Congreso de la Republica y sus reformas.

Objeto de la Zona Franca:

- a) Promover el desarrollo nacional a través de las actividades que en ella se realicen
- b) Fortalecimiento del comercio Exterior
- c) Generación de empleos y

---

<sup>36</sup> El Sistema Tributario Peruano: conceptos, definiciones y tendencias de la tributación en el Perú. Ver también página:  
<http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exoneraciones.html>

d) Transferencia tecnológica

Los usuarios de Zonas Francas pueden ser:

- a) Industriales
- b) Comerciales
- c) De servicios

Los principales aspectos a tomar en cuenta previo a instalar las zonas francas:

- a) Que en el área de influencia se cuente con suficiente mano de obra
- b) Que en el área se cuente con suficiente energía eléctrica
- c) Que en el área se cuente con suficientes líneas telefónicas
- d) Que la Zona Franca tenga fácil acceso a Puertos y Aeropuertos
- e) Que en el área se cuente con otro tipo de servicios tales como:
  1. Bancos, Comedores, Servicios de Salud, Transporte para los Empleados

Los órganos competentes en materia de zonas francas.

- a) El Ministerio de Economía
- b) La SAT
- c) Consejo Nacional de Promoción de Exportaciones CONAPEX (Funge como “Órgano Consultivo” en materia de Zonas Francas)

Los elementos que integran la zona franca son: La entidad administradora y los usuarios

Entidad Administradora: Es la persona Jurídica legalmente registrada y autorizada para operar en el país, encargada de invertir, en organizar, Desarrollar y Administrar la Zona Franca.

Usuarios: Personas individuales o Jurídicas autorizadas por El Ministerio de Economía para operar en una Zona Franca previo cumplimiento de los requisitos establecidos.

Ley Orgánica De La Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomas De Castilla (Zolic): Decreto No. 22-73, y sus reformas Decreto No. 15-79, Decreto No. 40-98 y el Decreto No. 34-2008.

Características:

- a) Personalidad Jurídica
- b) Patrimonio Propio
- c) Autonomía Funcional Y
- d) Capacidad Para Adquirir Derechos Y Obligaciones
- e) Domicilio Departamento de Izabal

Naturaleza De Zolic:

- a) Es una institución del estado.
- b) Duración ilimitada y se regirá por su ley orgánica.
- c) Comunicación con el ejecutivo será el ministerio de finanzas publicas
- d) Funcionara en área extra-aduanal cercada y vigilada
- e) En santo tomas de castilla, en cualquier parte del territorio nacional
- f) Junta directiva, puede autorizar agencias y gozaran de los beneficios fiscales

Funciones:

- a) Promover el desarrollo de las operaciones y negociaciones
- b) Construir edificios para oficinas, fabricas, almacenes de depósitos o talleres para uso propio o arrendatarios.
- c) Arrendar lotes para construcciones
- d) Celebrar toda clase de contratos relacionados con sus actividades

INCENTIVOS EN LA ZONA LIBRE DE INDUSTRIA Y COMERCIO SANTO TOMÁS DE CASTILLA:

Las empresas que se instalen y operen dentro de la Zona Libre estarán exentas del pago de impuestos, derechos, contribuciones, arbitrios y tasas fiscales o municipales, creados o por crearse, excepto el impuesto sobre la renta, cuyo pago se exonera en el 100% durante los primeros diez (10) años. El plazo de exoneración del impuesto sobre la renta se computará a partir de la fecha en que la empresa inicie sus operaciones comerciales y/o industriales, lo que será comunicado a la Dirección General de Rentas Internas. Las personas extranjeras, individuales o jurídicas, no gozaran de este beneficio cuando estén sujetas a los mismos impuestos en su país de origen, y las legislaciones de su país les permitan deducir los impuestos pagados en Guatemala, de los impuestos a pagar en su país de origen.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Decreto No. 22-73 del Congreso de la República, Artículo 32

## INCENTIVOS EN LAS ZONAS FRANCAS BAJO EL DECRETO NO. 65-89:

Las Entidades Administradoras de Zonas Francas debidamente autorizadas, gozarán de los incentivos fiscales siguientes:<sup>38</sup>

- a) Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación de maquinaria, equipo, herramientas y materiales destinados exclusivamente a la construcción de la infraestructura, edificios e instalaciones que se utilicen para el desarrollo de la Zona Franca, debidamente identificados en la resolución de autorización para la instalación y desarrollo de la misma.
- b) Exoneración total del Impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Entidad Administradora de la Zona Franca, por un plazo de diez (10) años contados a partir de la fecha de inicio del período de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización a que se refiere el inciso b) del artículo 6. de esta Ley. Las Entidades Administradoras, domiciliadas en el exterior que operen en Guatemala no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el Impuesto sobre la Renta que se pague en Guatemala.
- c) Exoneración del Impuesto Único sobre Inmuebles, que corresponde al Gobierno central, por un período de cinco (5) años, sobre los inmuebles que sean destinados exclusivamente al desarrollo de una Zona Franca.
- d) Exoneración del Impuesto sobre Venta y Permuta de Bienes Inmuebles, (alcabala) destinados exclusivamente al desarrollo y la ampliación de la Zona Franca.
- e) Exoneración del Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera a favor de la Entidad Administradora, la propiedad de bienes inmuebles que destine al desarrollo y ampliación de la Zona Franca.
- f) Exoneración del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes inmuebles a usuarios de la Zona.
- g) Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de fuel oil, bunker, gas butano y propano, estrictamente

---

<sup>38</sup> Decreto No. 65-89 del Congreso de la República, Artículo 21

necesarios para la generación de energía eléctrica que se utilice para el funcionamiento y prestación de servicios a los Usuarios de la Zona Franca, a partir de la fecha de autorización de operación de la misma.

Los incentivos a que hace referencia el presente artículo en los incisos a), c) d) y e) de este artículo, empezarán a surtir efecto a partir de la fecha de autorización por el Ministerio de Economía, de la instalación y desarrollo de la Zona Franca.

LOS USUARIOS INDUSTRIALES O DE SERVICIO AUTORIZADOS PARA OPERAR EN LAS ZONAS FRANCAZ GOZARÁN DE LOS INCENTIVOS FISCALES SIGUIENTES:<sup>39</sup>

- a) No están efectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación a Zona Franca la maquinaria, equipo, herramientas, materias primas, insumos, productos semielaborados, envases, empaques, componentes y en general las mercancías que sean utilizadas en la producción de bienes y en la prestación de los servicios.
- b) Exoneración total del Impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Usuario Industrial o de Servicios de Zona Franca, por un plazo de diez (10) años contados a partir de la fecha de inicio del período de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización a que se refiere el inciso c) del artículo 6 de esta Ley. Los Usuarios Industriales o de Servicios domiciliados en el exterior que operen en Guatemala, no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el Impuesto sobre la Renta que se pague en Guatemala.
- c) Exoneración del Impuesto al Valor Agregado, en las transferencias de mercancías que se realicen dentro y entre Zonas Francas.
- d) Exoneración del Impuesto sobre la Venta y Permuta de Bienes Inmuebles (alcabala) ubicados en la Zona Franca en operaciones que se realicen con la Entidad Administradora o con usuarios de la Zona.
- e) Exoneración del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes inmuebles ubicados dentro de la Zona Franca.

---

<sup>39</sup> Decreto No. 65-89 del Congreso de la República, Artículo 22

También gozan de exención de la ley del Impuesto de Solidaridad las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por personas individuales o jurídicas que por ley específica o por operar dentro de los regímenes especiales que establecen la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto No. 29-89 y la Ley de Zonas Francas, Decreto No. 65-89, ambas del Congreso de la República, y sus reformas, se encuentren exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo que gocen de la exención.<sup>40</sup>

Los incentivos a que se hace referencia en los incisos a), c), d) y e) del presente artículo, empezarán a surtir efecto a partir de la fecha de autorización de la resolución por el Ministerio de Economía.

ARTÍCULO 24. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 21, 22 y 23, inciso b), también se consideran como rentas exentas los dividendos u utilidades que distribuyan tanto las entidades administradoras como los usuarios de Zona Franca, a personas individuales o jurídicas domiciliadas en el país.

Incentivos y beneficios fiscales Decreto 29-89 Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila

La ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de Maquila, Decreto No. 29-89, es mas bien un régimen aduanero temporal de perfeccionamiento activo, relacionado con la conversión de materias primas para la exportación. Sin embargo durante el desarrollo de este trabajo de investigación se determinó que existen 10 empresas exportadoras de servicios empresariales (Business Process Outsourcing –BPO).

Esto se debe a que las empresas en su escritura constitutiva establecen que se van a dedicar al procesamiento de datos o bien a la conversión de datos. Otros aducen que importan el CD en blanco y que luego lo exportan con valor agregado por los programas que gravan en éste y que luego lo exportan.

La maquila en Guatemala se subdivide en cuatro regímenes que son los siguientes:

EN RÉGIMEN DE ADMISIÓN TEMPORAL: (Artículo 12)

1. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios, impuestos a la importación, e IVA sobre la maquinaria y equipo, materias primas, envases, empaques, etc., así también sobre

---

<sup>40</sup> Decreto No. 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, Artículo 4, Inciso d) Exenciones

los muestrarios, muestras de ingeniería, modelos, etc. necesarios para la exportación y reexportación de mercancías producidas en el país hasta por el plazo de un año.

2. Exoneración total del ISR, de las rentas que obtengan o provengan de la exportación de bienes por un periodo de 10 años, contados a partir del primer ejercicios de imposición inmediato siguiente, al de la fecha de la notificación de la resolución de su calificación.
3. Exoneración total de impuestos ordinarios y extraordinarios a la exportación.

#### EN RÉGIMEN DE DEVOLUCIÓN DE DERECHOS: (Artículo 13)

1. Permite una vez efectuada la exportación o reexportación, obtener el desembolso de los derechos arancelarios, impuestos a la importación e IVA pagados en depósito, que hubiere gravado materias primas, materiales e envase, utilizados en la producción de mercancías
2. Exoneración total de impuestos ordinarios y extraordinarios de exportación.
3. Exoneración total del ISR, de las rentas que obtengan o provengan de la exportación de bienes por un periodo de 10 años, contados a partir del primer ejercicios de imposición inmediato siguiente al de la fecha de la notificación de la resolución de su calificación

#### EN RÉGIMEN DE REPOSICIÓN CON FRANQUICIA ARANCELARIA: (Artículo 14)

1. Permite importar con exoneración de derechos arancelarios e impuestos a la importación, el valor equivalente por los derechos arancelarios e impuestos a la importación pagados por el exportador indirecto (Esta franquicia será utilizada por un año para la reposición de materia prima, productos semielaborados, productos intermedios, etc., que estén relacionados directamente con su proceso de producción.

#### EN RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DE COMPONENTE AGREGADO NACIONAL TOTAL:

1. Es aplicable a empresas cuando dentro de su proceso productivo utiliza en su totalidad, mercancías nacionales o nacionalizadas, o para la fabricación o ensamble de productos de exportación.
2. Exoneración total de derechos arancelarios e impuestos a la importación, incluyendo el IVA



3. Exoneración total del ISR de ventas sobre exportaciones por 10 años-
4. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.

REFORMAS AL DECRETO 29-89, CONTENIDAS EN DECRETO 38-04:

1. Exoneración total de impuestos y derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de fuel oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica. (Se agrega el inciso g) del Art. No. 12) El párrafo anterior también aplica para el régimen de exportación de componente de agregado nacional total.
2. Se elimina el último párrafo del Art. 14 en donde se establecía un plazo de un año para importar de acuerdo a la franquicia, bajo el régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria.
3. En el régimen de Admisión Temporal cuando subcontrate servicios a otras empresas, sólo debe notificar a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía y esta informa a la SAT (En el decreto 29-89 se debía solicitar autorización)
4. Las empresas calificadas al amparo de la presente ley, podrán contratar servicios de personal técnico especializado del exterior, el ministerio de trabajo otorgara permisos automáticos por periodos de tres meses. (Art. 165, reforma el Art. 17 bis)
5. Para poder calificar una empresa al amparo de esta ley sólo debe presentar solicitud a la Dirección Política Industrial del Ministerio de Economía. Adjuntando informe técnico económico firmado por el representante legal o propietario. (En el 29-89 este informe debía ser firmado por ingeniero industrial, economista y que fuera colegiado activo)
6. Adicionalmente aun cuando se halla concluido el plazo de exoneración del ISR, las empresas podrán continuar solicitando autorización para importar con exoneración de impuestos.

## 2.10 INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Antes de analizar los preceptos del Código Tributario se presentan las principales teorías o planteamientos doctrinarios respecto de la interpretación de las normas tributarias:

### a) Teoría de la interpretación estricta o literal:

Como derivación de la concepción peyorativa del impuesto a que se hace referencia, de la concepción de las leyes tributarias como normas “odiosas” o restrictivas de la libertad individual, se ha sostenido durante algún tiempo la tesis de que dichas leyes deberían ser objeto de una aplicación restrictiva. De allí los criterios de aplicación restrictiva o estrictamente literal de la máxima “in dubio contra Fiscum” considerada como paralela a la de “in dubio pro reo”, del Derecho Penal. Esos planteamientos han estado presentes hasta tiempos relativamente recientes en la jurisprudencia española, en época anterior a la Ley General Tributaria.<sup>41</sup>

Perez Royo, señala que el error de hablar de interpretación restrictiva o literal como criterios de interpretación, cuando es bien sabido que esta operación no admite criterios apriorísticos en el sentido indicado: con dichos terminos puede aludirse sólo a los resultados de la interpretación, no a los criterios para su desarrollo. En la misma línea puede señalarse que el principio “in dubio pro reo” del Derecho Penal se refiere, no a la interpretación de la norma, sino a la apreciación de la que se refiere el presupuesto que le sirve de fundamento.

### b) Teoría de la interpretación restrictiva en las normas de exención:

Un planteamiento paralelo al anterior, pero de signo opuesto, es el que se podría llamar de la interpretación favorable al Fisco. Especialmente en materia de exenciones, al reputarse como excepcionales o singulares las normas que las establecen, lo cual debe conducir su interpretación con criterios restrictivos. Las normas sobre exenciones y beneficios fiscales se aplican e interpretan al igual que las restantes. Únicamente se debe señalar que dichas normas son generalmente de las conceptuadas como normas con presupuesto de hecho exclusivo, lo cual impide su aplicación analógica.<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Edición Novena, Editorial Civitas, Pág. 88

<sup>42</sup> Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Edición Novena, Editorial Civitas, Pág. 88

a) Teoría de la interpretación económica:

Este planteamiento o escuela de interpretación se fundamenta en la consideración de que las normas tributarias a diferencia de las restantes (o en todo caso, en mayor medida que ellas), tienen un contenido prevalentemente económico, que repercute sobre el criterio de interpretación, que debe hacerse teniendo muy en cuenta la realidad económica.<sup>43</sup>

b) Teoría de la interpretación funcional

Como una derivación de los planteamientos de interpretación económica de las normas tributarias aparece la teoría de la llamada interpretación funcional, propia de la Escuela de Pavia y de manera especial de su fundador Benevenuto Grizziotti.<sup>44</sup>

Aunque dicha teoría fue expuesta por Grizziotti con acentos nos siempre coincidentes, que hacen difícil su caracterización, puede decirse, en primer lugar, que la misma constituye una especificación del criterio metodológico general propio de esta escuela, que sostienen la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrando el “momento” jurídico con el económico, el político, el sociológico. De forma más concreta se ha subrayado como rasgo de la interpretación funcional la especial consideración del principio de la capacidad económica como criterio a tener en cuenta por el intérprete, hasta el extremo de legitimar la interpretación “correcta” de la ley cuando esto fuese exigido para adecuarla a los requerimientos de dicho principio.<sup>45</sup>

En relación con los planteamientos de la Escuela de Pavia es necesario de entrada, recordar que en la interpretación de las normas tributarias, al igual que en el análisis general del fenómeno financiero, considerado como ordenamiento normativo, es necesario proceder con una metodología estrictamente jurídica. De manera singular, en lo que se refiere al principio de la capacidad económica (aspecto éste que fue sumamente criticado en su momento por una doctrina en exceso apegada al formalismo).<sup>46</sup>

El artículo 5 del Código Tributario, especifica que “En los casos de falta, oscuridad ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de

---

<sup>43</sup> Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Edición Novena, Editorial Civitas, Pág. 89

<sup>44</sup> Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Edición Novena, Editorial Civitas, Pág. 90

<sup>45</sup> Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Edición Novena, Editorial Civitas, Pág. 90

<sup>46</sup> Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Edición Novena, Editorial Civitas, Pág. 90

este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

El artículo 4, se refiere a 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 el Código Tributario, en leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Según el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, “Las palabras se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente. Si una palabra usada en la ley no aparece definida en el Diccionario de la Real Academia Española, se le dará su acepción usual en el país, lugar o región de que se trate.”

## 2.11 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICABLES AL COMERCIO ELECTRÓNICO

Los principios tributarios que deben regir en el comercio electrónico, según la OCDE (1998) y la Comisión de estudio creada por el Ministerio de Hacienda de España (2000), consisten en adaptar los principios tributarios clásicos, motivada por la aparición del comercio electrónico.<sup>47</sup>

Los principios tributarios a aplicar son los siguientes:<sup>48</sup>

**Principio de Neutralidad:** El diseño de los tributos que graven operaciones en entornos virtuales o reales no puede condicionar, ni positiva ni negativamente, la actividad económica que se deriva de cada uno de estos entornos.

**Principio de Eficiencia:** El costo de administración de estos nuevos sistemas tributarios, tanto para el fisco como para el propio sujeto pasivo, deben ser los mínimos.

**Principio de Seguridad Jurídica y Flexibilidad:** El marco jurídico fiscal debe ser claro y preciso, así como flexible para adaptarse a los nuevos cambios en los entornos virtuales.

**Principio de Equidad:** El sistema fiscal no debe discriminar a ningún sujeto pasivo por la forma de realizar las transacciones comerciales.

**Principio de Suficiencia:** Cualquier regulación del comercio electrónico y de Internet ha de generar los recursos impositivos suficientes para financiar el gasto público.

Los principios tributarios han sufrido un fuerte efecto producto de los trascendentales cambios tecnológicos experimentados en los últimos años debemos tener presente que las consecuencias impositivas del fenómeno del comercio electrónico nos llevan a pensar detenidamente sobre el efecto de jurisdicción que tiene o puede ejercer cada Estado en las consecuencias tributarias que se realizan en cada operación.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Tomás López-Guzmán, Profesión del Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Granada y consultor de la Universidad Oberta de Cataluña, ver sitio: <http://www.ouc.edu/web/esp/art/uoc/0105022/lopez.html>

<sup>48</sup> Ver sitio: [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/framewke.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/framewke.pdf)

<sup>49</sup> El Derecho Tributario Internacional y sus efectos en el Comercio Electrónico. Andrés Pumarino Mendoza, Abogado, Subdirector Académico de DuocUC. Ver página: [http://cendoc.cddesarrollo.net/cendoc\\_docs/Doc%2002038%20\(Derecho%20Tributario%20Internacion\).pdf](http://cendoc.cddesarrollo.net/cendoc_docs/Doc%2002038%20(Derecho%20Tributario%20Internacion).pdf)

El tema de gran trascendencia es el que se refiere al poder determinar la jurisdicción o como dicen alguna doctrina de la competencia impositiva que se ve reflejada en un atributo de soberanía territorial.

La situación del domicilio y la determinación del lugar donde se realizan las transacciones internacionales es un tema que marca en forma esencial en la estructura impositiva, generando posibles conflictos de tributación que nos lleva a la doble tributación internacional. Tema que es muy delicado si es que se quiere fomentar el intercambio económico entre países y si se pretende incentivar el comercio electrónico.

La globalización de las relaciones económicas internacionales nos ha llevado a que las operaciones tributarias de diversos países llevan a afectar de una o otra manera las operaciones comerciales de las personas y por lo mismo tienen distinta trascendencia, ya sea en el país de domicilio o residencia o en el lugar del establecimiento permanente, o en el país en que se concluyen las operaciones comerciales.

Estas indeterminaciones jurídicas hacen que un sujeto de derecho se vea afectado por la indeterminación jurídica y un efecto económico que alteran la iniciativa para desarrollar proyectos de comercio electrónico más importantes y de mayor volumen. En la medida que la economía se globaliza a través de los negocios digitales, y la demanda se hace cada vez más sensible a las variaciones que son determinantes en la balanza comercial, ésta situación ocasiona que las complejidades tributarias que resultan de la globalización se focalizan en la tributación de las empresas transnacionales por parte de las instituciones fiscales esto lleva a que las dificultades se presenten en la asignación de derechos de recaudación de impuestos por los diferentes Estados en cuyo territorios las operaciones tienen lugar y donde la casa matriz de la empresa tiene su sede.

En síntesis, podemos decir que los problemas jurídicos se radican en la naturaleza de las empresas por sobre los conceptos tradicionales de derecho privado y la relación con el requisito de persona jurídica de la empresa, las relaciones que se dan entre la casa matriz con los establecimientos que tienen en el extranjero y con las respectivas filiales.<sup>50</sup>

Si bien los países reconocen la potestad de gravar la renta al país en cuyo espacio actúa la empresa no residente, por el llamado establecimiento permanente. Los países también gravan

---

<sup>50</sup> El Derecho Tributario Internacional y sus efectos en el Comercio Electrónico. Andrés Pumarino Mendoza, Abogado, Subdirector Académico de DuocUC. Ver página: [http://cendoc.cddesarrollo.net/cendoc\\_docs/Doc%202038%20\(Derecho%20Tributario%20Internacion\).pdf](http://cendoc.cddesarrollo.net/cendoc_docs/Doc%202038%20(Derecho%20Tributario%20Internacion).pdf)

la renta obtenida en su territorio por los sujetos no residentes, con abstracción de que exista o no establecimiento permanente, ello nos lleva a que se concluya que no sólo se ocupa el criterio de residencia, sino también el de la fuente u origen de la renta.

En el concepto tradicional del derecho tributario, los países estructuran su jurisdicción fiscal en dos factores alternativos: La fuente de la renta y La residencia del sujeto. Estos posconceptos corresponden la aplicación tradicional del derecho tributario, sin embargo la interdependencia de las economías en el desarrollo de los medios de comunicación nos han llevado a superar estos tradicionales factores y alcances de aplicación del derecho tributario.

Hoy estamos derivando desde el criterio territorial al criterio de una renta globalizada, frente a ello diversos son los problemas que se nos presentarán más aún si pretendemos que nuestro país se convierta en una interesante plataforma de negocios e inversiones internacionales.

Uno de los principales problemas que van a presentarse será el referido al ciber-comercio y la interdependencia de las economías que se está dando cada vez con mayor fuerza, producto de la globalización que se está viviendo. El constante flujo de bienes y de capitales sin restricciones, como la inversión de diversos grupos económicos a nivel mundial comienzan a genera consecuencias tributarias que deben ser analizadas por la autoridad fiscal. Para el derecho tributario tradicional es fundamental el determinar con claridad el ámbito de aplicación de las normas tributarias, ello significa que el Estado debe determinar con suficiente claridad cuál es el espacio territorial para el ejercicio de sus atribuciones tributarias.

En el derecho tributario la fuente juega un rol fundamental para determinar el campo de aplicación del Estado en el ejercicio de sus facultades de fiscalización tributaria.

Para la doctrina en general se ha entendido que la habitualidad es considerada como una residencia prolongado durante un espacio de tiempo, o también como la existencia de una voluntad de permanecer en el lugar que se reside, por lo que la residencia habitual es aquella constituida por la voluntad permanente y efectiva de permanecer en un lugar, donde el elemento intencional adquiere un gran valor.

## 2.11 LA REGULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN GUATEMALA (PROYECTO: LEY ANTIEVASIÓN II)

En Guatemala no existe un marco regulatorio en materia de precios de transferencia, sin embargo, la reforma fiscal que se discute actualmente contiene legislación conforme a los principios establecidos por el Convenio de Cooperación Económica Europea – OCDE.

Aspectos Históricos de los Precios de Transferencia:

El 16 de abril de 1948 nace el Convenio de Cooperación Económica Europea agrupando a 18 países, con el propósito de lograr la reconstrucción económica de los países europeos y se inicia la implementación del Impuesto al Valor Agregado y apoyo a los países europeos que intervinieron en la segunda guerra mundial.

En los inicios de los setentas se observan los grandes avances de las economías europeas. Occidente – Encabezado por los Estados Unidos de América y Canadá, se interesan en el Convenio de Cooperación Económica Europea. Es así como el 14 de diciembre de 1960 se acuerda incluir a los Estados Unidos de América y a Canadá, y surge la OCDE, la cual entra en vigor el 30 de septiembre de 1961.

Objetivos de la Creación de la OCDE

Impulsar la expansión económica y el empleo, a través de:

Afinar los sistemas de mercado

Ampliar el libre comercio

Promover el bienestar económico y social entre los países miembros.

Estimular y armonizar esfuerzos para el desarrollo de otros países no miembros.

Legalidad de las Decisiones y Recomendaciones del Consejo de la OCDE.

El Artículo VI de la convención establece:

Todas las decisiones son de observancia obligatoria y las recomendaciones se hacen por mutuo acuerdo de los miembros. Cada miembro tiene derecho de abstenerse de votar por una decisión, pero puede ser aprobada por los demás miembros. Las decisiones son obligatorias siempre que se incorporen al ordenamiento jurídico del país.



Las guías de la OCDE se pueden dividir en dos partes:

Parte uno: Principios y métodos (Capítulos I al V).

Parte dos: Consideraciones especiales (Capítulos VI al VII).

Los Capítulos I al V fueron utilizados y acordados por primera vez en julio de 1995 y en ocasiones son referidos como parte I.

La parte I cubre lo siguiente:

Principio de valor de mercado

Análisis de los diferentes métodos

Métodos tradicionales transaccionales

Otros métodos.

Parte II de las Guías de la OCDE.

Los capítulos 6 al 7, aprobados en marzo de 1996, incluyen lo siguiente:

Cuestiones de particular aplicación a los activos intangibles.

Cuestiones de aplicación específica a los servicios intra-grupo.

Acuerdo de reparto de costos.

Procedimientos administrativos destinados a evitar y a resolver controversias.

Documentación.

## CONCEPTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Es la evaluación o determinación de los precios (o montos de contraprestaciones) utilizados en la enajenación de bienes tangibles, intangibles y servicios en operaciones realizadas entre compañías relacionadas dentro de un mismo grupo.

Los Precios de Transferencias se originan por:

- a) El crecimiento del comercio internacional
- b) Importancia de operaciones entre partes relacionadas en el comercio mundial.
- c) Lineamientos emitidos por la OCDE.

Operaciones Sujetas A Precios De Transferencia:

- a) Pago por concepto de asistencia técnica
- b) Pago de servicios

- c) Pago de regalías por uso de marca
- d) Pago de intereses
- e) Pago de arrendamiento
- f) Compra/venta de mercancía

#### PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA (ARMS'S LENGHT)

El principio define que: Los montos de las contraprestaciones o la enajenación de bienes tangibles, intangibles o servicios deberán ser consistentes con los precios pactados por compañías independientes en operaciones comparables realizadas bajo circunstancias similares.

Las razones por las que debe tenerse en cuenta los precios de transferencia son las siguientes:

- a) Diferentes tasas en diferentes países (impuesto sobre la renta)
- b) Determinación de precios afecta directamente (la base gravable)
- c) Incentivo para transferir utilidades a jurisdicciones con tasas menores
- d) Empresas no sujetas a repartición de utilidades
- e) Asignación de utilidades a entidades con regímenes fiscales preferenciales

Problema de los Precios de Transferencia:

- a) La determinación del ingreso y gasto en diferentes jurisdicciones.
- b) Grado de integración de las operaciones.
- c) Operaciones en distintas disposiciones fiscales.
- d) Políticos (Legítimo derecho del país a gravar).
- e) La doble o múltiple tributación.
- f) Obtención de Información soporte.
- g) Los grupos multinacionales entienden el concepto de "entidad separada"
- h) Identificar las condiciones especiales de cada operación.

Análisis de Comparabilidad de operaciones:

Se puede decir que las operaciones son comparables cuando existe similitud en los siguientes factores:

- a) Funciones desarrolladas.
- b) Términos contractuales.
- c) Estrategias comerciales.

- d) Circunstancias Económicas.
- e) Riesgos Asumidos.
- f) Naturaleza de la operación.

La selección y búsqueda de compañías comparables se efectúa estableciendo lo siguiente:

- a) La selección de la entidad analizada
- b) Establecimiento de criterios de búsqueda
- c) Establecimiento de criterios de rechazo de acuerdo a los filtros cualitativos y cuantitativos

#### METODOS PARA APLICAR EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA:

De acuerdo a la OCDE, los métodos de precios de transferencia proveen resultados lo más adecuados a la realidad bajo el principio de plena competencia. No existe preferencia de un método sobre otro, ningún método es preferido sobre otro.

Criterios de selección de un método:

La comparabilidad entre las operaciones controladas y no controladas.

La documentación y la información de clientes que se cuenta y de igual manera la información de las compañías comparables.

Cada método requiere cierto margen de comparabilidad y dependiendo de la información se utiliza o descarta.

La comparación directa se utiliza el método de precio comparable no controlado.

La comparación de acuerdo a funciones desempeñadas se utiliza los métodos tradicionales (Precio de Reventa y Costo Adicionado).

Métodos a utilizar para operaciones de enajenación de bienes tangibles:

- a) Precio comparable no controlado
- b) Precio de Reventa
- c) Costo Adicionado
- d) Márgenes transaccionales de utilidad de operación.
- e) Partición de utilidades

Métodos a utilizar para operaciones de enajenación de bienes intangibles:

- a) Precio Comparable no controlado
- b) Márgenes transaccionales de utilidad de operación
- c) Residual de partición de utilidades

Cuando no se tiene la información o los elementos que nos permita cierta confianza para utilizar los métodos tradicionales se utiliza los métodos transaccionales:

A. Productos (parte examinada y parte relacionada)

- a) Descripción de actividad económica y de sus productos
- b) Identificar productos y líneas de productos
- c) Identificar los productos más importantes y la razón de su importancia
- d) Describir el mercado de los productos
- e) Identificar clientes
- f) Identificar los términos de venta, así como descuentos o tratos preferenciales

B. Términos contractuales a analizar:

- a) Volumen en compras y ventas
- b) Forma de cobro o pago
- c) Alcance y términos de garantías
- d) Duración de contratos existentes
- e) Existencia de créditos y términos de pago

C. Condiciones económicas: Incluye factores como: nivel actual y futuro de competencia en el mercado geográfico, tendencias en las ventas, segmentos de mercados por la empresas (gobierno, pequeños o grandes negocios, etc.) fuerzas y debilidades, posición dentro del mercado estrategias de marketing, así como identificar los competidores.

D. Funciones: Generalmente incluye:

- a) Investigación y desarrollo
- b) Diseño e ingeniería de productos
- c) Manufactura e ingeniería de procesos
- d) Ensamble de productos
- e) Compra y manejo de materiales

- f) Distribución y marketing (incluyendo manejo de inventarios, garantías, publicidad)
- g) Transporte y almacenaje.
- h) Servicios inherentes (contabilidad, legales, recursos humanos)

E. Comúnmente se evalúan los siguientes riesgos:

Mercado fluctuaciones en tipo de cambio y/o tasas de interés

Crédito o cobro a clientes

Responsabilidad. –reclamos por daños

Del negocio en general

\* La teoría económica dice que entidades con mayores niveles de riesgo deberían tener rendimientos más altos.

F. Activos.

Los activos que posee una empresa generalmente reflejan las funciones desarrolladas

Pueden ser la maquinaria, almacenes, camiones, etc., también entran aquí los intangibles (marcas, patentes, tecnología).

BASES DE DATOS:

Standard & Poours

Thomson One

Royaltystat

DEFINICIÓN DE PARTES RELACIONADAS:

Según el pronunciamiento de contabilidad financiera No. 29 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, se considera que las partes están relacionadas si una de ellas tiene capacidad para controlar a la otra, o para ejercer una influencia importante sobre la otra parte en la toma de decisiones financieras y operativas.

La Norma Internacional de Contabilidad –NIC 24, define: Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

En el caso de las empresas que exportan servicios empresariales BPO, que funcionan como agencias o sucursales o bien como gestores de negocios de una matriz en el extranjero, éstas

aunque se transfieran costos y gastos por servicios administrativos no tienen influencia en el precio de los servicios transfronterizos cuando efectúan liquidaciones de gastos. Esto debido a que están documentando los gastos con factura de proveedores locales o recibos de sueldos de los empleados.

La casa matriz de la BPO local no tiene influencia en los precios de los proveedores locales al momento de facturar alquileres o servicios, son entes totalmente independientes, ésta les hace llegar el pago a través de su agencia o sucursal en Guatemala, dicho de otra manera, cuando los proveedores locales extienden factura a nombre de la casa matriz de la BPO, la sucursal ni la matriz tienen control sobre el proveedor de alquileres o servicios en el país, por lo tanto en la liquidación de gastos se pierde la vinculación de parte relacionada.

La influencia entre parte relacionada y la manipulación en el precio se da cuando la sucursal le emite una factura propia a la casa matriz, y no cuando le cobra un reintegro de gastos o pagos por cuenta ajena.

## CAPÍTULO III

### 3 MARCO METODOLÓGICO

#### 3.1 MÉTODOS Y TÉCNICAS

En el desarrollo del trabajo de investigación se utilizó el estudio descriptivo explicativo, toda vez que como se observa, se toman pensamientos y definiciones concretas de diferentes autores, relacionados con el tema , pero mayormente analizando los principios constitucionales y las leyes específicas aplicables en Guatemala.

##### 1. Método deductivo:

El método deductivo parte de lo general a lo particular, en el desarrollo de esta investigación primero se analizó la exportación de servicios en general al considerar la clasificación económica que hace la Organización Mundial del Comercio en cuanto a clasificar la exportación de servicios en cuatro grupos: 1- El movimiento transfronterizo de los servicios, 2- El traslado de los consumidores al país de exportación, 3- El establecimiento de una presencia comercial en el país en que ha de prestarse el servicio y 4- El traslado temporal de personas físicas a otro país para prestar los servicios.

De estos cuatro grupos se analizó dos. Primero de forma general el traslado de personas físicas a otro país para prestar lo servicios y luego de forma particular el movimiento transfronterizo de los servicios a través de sistemas de comunicación telefónica o electrónica. En especial los servicios por asesoramiento técnico, financiero y administrativo.

Un ejemplo de la aplicación de este método es la afirmación de que también se consideran de fuente guatemalteca, **los sistemas de comunicación de cualquier naturaleza** cuando se está deduciendo que la exportación de servicios empresariales están incluidas dentro de ese grupo, sin embargo en materia tributaria no se puede aplicar este método para crear o agregar sujetos pasivos o impuestos en una actividad específica, como lo establecen las leyes que se presentan en la comprobación de la hipótesis con argumentos de hecho y de derecho.

La investigación se delimitó únicamente para las empresas que constituyen exportación de servicios empresariales BPO devengadas fuera del territorio nacional, en las que las personas beneficiarias del servicio estuvieran fuera de Guatemala, para que el producto de éste servicio fuera utilizado en sus operaciones en otro territorio.

Al final se delimitó más el problema a las empresas y transacciones de servicios transfronterizos que afectaran operaciones entre los países firmantes del Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos, Centroamérica y República Dominicana (CAFTA-DR).

## 2. Método inductivo:

En este trabajo de investigación se enfocó los elementos fundamentales que constituyen el tributo a la exportación de servicios empresariales para tratar de configurar si la exportación de servicios en general, encuadra entre los artículos de la ley del Impuesto sobre la Renta que gravan las rentas sujetas al impuesto.

Se integró los elementos que conforman la norma jurídica tributaria como el hecho generador, los sujetos pasivos, el elemento espacial y el elemento temporal, para determinar si es aplicable la norma a la exportación de servicios de asesoramiento técnico, financiero y administrativo fuera del territorio guatemalteco.

Además se indujo los elementos que constituyen el tributo a una actividad intangible, que se traslada a otro territorio por medios electrónicos e intangibles.

Se intentó aplicar de forma inductiva la exención para determinar si procedía el análisis de argumento contrario, pero por la limitación que impone el derecho tributario, especialmente el código tributario guatemalteco y el principio de legalidad de la constitución política en el artículo 239, en cuanto a la analogía no hizo posible la interpretación analógica de la norma.

Por otro lado también se indujo el principio de la no afectación o in-afectación tributaria, para determinar si lo que existe en el caso de la exportación de servicios en Guatemala es un vacío legal o laguna tributaria en cuanto a la exportación de servicios, especialmente en el caso de los servicios transfronterizos que se desarrollan en un sistema virtual o de forma telemática.

Por último se utilizó nuevamente el método inductivo en este trabajo de investigación al efectuar un pequeño ejercicio y utilizar la transferencia bancaria como prueba y error en el marco jurídico guatemalteco y luego con el Tratado de Libre Comercio.

Este trabajo de investigación toma como base la información estadística e información pública obtenida de la Superintendencia de Administración Tributaria, en cuanto a ingresos obtenidos o reportados por actividades específicas. (Ver anexo III – Expediente UIPSAT No. 196-2009).



Se hizo uso de la ley de Libre acceso a la Información Pública, Decreto No. 57-2008 para obtener información relacionada al tema de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT.

Para recolectar la bibliografía necesaria en el desarrollo de la investigación se procedió a buscar particularmente autores guatemaltecos, por tratarse de impuestos nacionales y supletoriamente autores españoles, argentinos o chilenos que pudieran tener homogeneidad con las leyes guatemaltecas, o aspectos doctrinarios generales relativos a la no afectación tributaria.

Sin embargo la información más idónea está dentro de las mismas leyes guatemaltecas como La Constitución Política de la Republica, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del IVA, Ley del Organismo Judicial, Código Tributario y Resoluciones de la Corte de Constitucionalidad.

Se elaboró un cuestionario (Ver Anexo I), sobre la unidad de análisis o Actividad de Exportación de Servicios Empresariales, dirigido especialmente a los estudiantes del salón 207 de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Post Grado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, para recoger una muestra representativa en cuanto al criterio de la afectación o gravamen de los ingresos por concepto de exportación de servicios.

### 3.2 HIPÓTESIS PRINCIPAL

Las exportaciones de servicios empresariales (Business Process Outsourcing -BPO), que generen ingresos provenientes del extranjero por la exportación de servicios técnicos o administrativos, no están gravadas dentro del sistema tributario al Impuesto Sobre la Renta - ISR, en vista de que la obtención de ingresos no es renta de fuente guatemalteca afecta; y porque de acuerdo al principio de legalidad esas actividades debieran estar especificadas dentro de la ley del impuesto sobre la renta.

### 3.3 HIPÓTESIS DERIVADAS

- a) La exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing –BPO) no está gravada con el Impuesto Sobre la Renta – ISR, porque no es un ingreso de fuente guatemalteca.
- b) La exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing –BPO) entre los países integrantes del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos, Centro América y República Dominicana, no están gravadas con impuestos de comercio exterior, porque el TLC libera la exportación de servicios transfronterizos.
- c) Las transferencias bancarias entre matrices, subsidiarias, agencias y sucursales no están afectas al Impuesto Sobre la Renta –ISR.

## CAPÍTULO IV

### 4 ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE HALLAZGOS

#### 4.1 HALLAZGOS

A continuación se presenta la información obtenida de la exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing –BPO) en Guatemala y los datos importantes obtenidos de la Resolución No. R-SAT-GOLyDC-UIPSAT-160-2009 de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT en el desarrollo de la investigación, así como de la encuesta realizada a los estudiantes del salón 207 de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Post Grado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala:

#### RESPUESTAS DE LA SUPERINTENDENCIA DE AMINISTRACION TRIBUTARIA -SAT:

Con respecto a la pregunta principal sobre si están gravadas estas actividades, la SAT respondió:

El Decreto No. 26-92 del Congreso de la Republica de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta, considera contribuyentes del impuesto a las personas individuales y jurídicas, domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por lo tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo. (Artículo 2)

Lo que el artículo 2 dice literalmente es: Campo de Aplicación. Quedan afectas al Impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional.

#### Comentario:

En el caso de la exportación de servicios, no se constituye el territorio nacional como el elemento espacial del hecho generador, por lo tanto no se puede verificar el hecho generador y el nacimiento de la obligación tributaria como lo señala el artículo 2.

Además el expediente continúa exponiendo lo siguiente:

“La citada Ley considera renta de fuente guatemalteca (artículo 4), todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios, y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en

Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos”

“El impuesto sobre la renta se genera cada vez que se produzcan rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta (Artículo 7)”

### **Análisis:**

La doctrina en general interpreta que un servicio se considera utilizado en el lugar donde, quien lo reciba, lo aplique a su actividad.<sup>51</sup>

Según esta doctrina el devengo de ese servicio no cumple con el requisito de ser utilizado en el país. Ya que el beneficiario del servicio es quien lo ha de utilizar para su beneficio en el extranjero.

Otra situación sería que un estudio de impacto ambiental o minero, contratado en el exterior por una empresa minera en el exterior se desarrollara en Guatemala, y que el resultado de ese estudio ambiental o minero sirviera para ser usado o aplicado en Guatemala.

De lo expuesto se puede concluir que si el beneficiario del servicio o el usuario del servicio en el caso de la exportación de servicios empresariales -BPO, no lo va a utilizar en el país, este servicio no está gravado. Este es el punto preciso en que este trabajo de tesis difiere con la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT, ya que de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, al igual que con la doctrina el servicio no sería considerado como gravado.

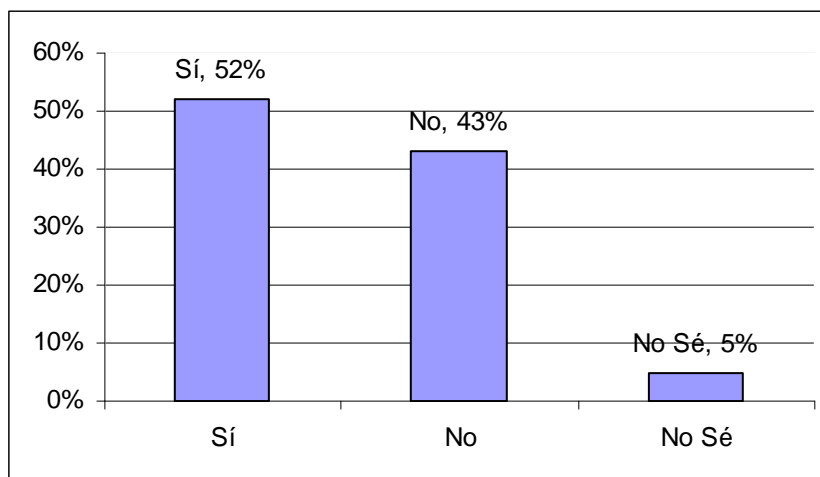
De acuerdo con la encuesta realizada a los estudiantes de Maestría en Consultoría Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en la pregunta sobre si estaban afectados los ingresos por exportación de servicios empresariales sólo el 52% contestó que Sí, mientras que un 43% contestó que No, en tanto que el 5% no estaba seguro. (Ver gráfica 1)

---

<sup>51</sup> Ruben A. Marchevsky, “IVA Análisis Integral” 2da edición Macchi, Pág. 76

¿Están afectados al ISR los ingresos por exportación de servicios empresariales Business Process Outsourcing (BPO)?

Gráfica No. 1



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

El 52 % contestó que Sí, por las siguientes razones:

- a) Porque utiliza capital y trabajo en el país.
- b) Porque están inscritas en Guatemala.
- c) Artículo 5 inciso G) del ISR

Mientras que el 43 % contestó que No por las siguientes razones:

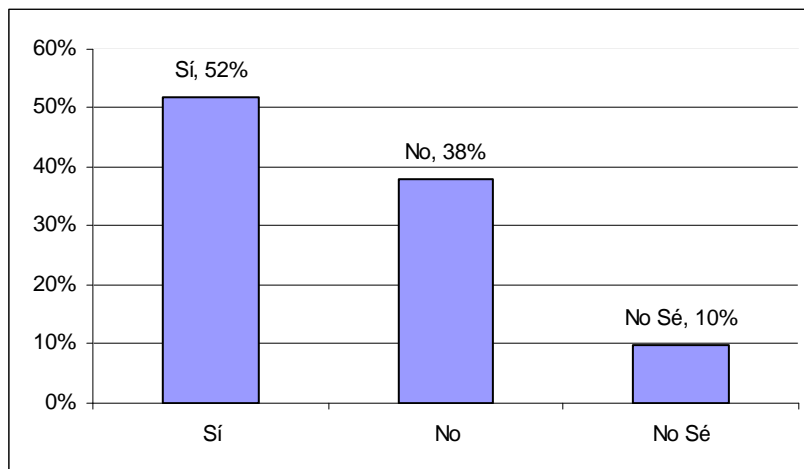
- a) Porque no está tipificada en la Ley
- b) Porque Guatemala no aplica la Renta Mundial
- c) Utilizan lagunas que presenta la ley

El 5% de los encuestados contestó no saber o no estar seguros

Lo anterior demuestra que se justifica la investigación del tema para buscar consenso entre los elementos que deben fundamentar la afectación o no afectación de la exportación de servicios y que no se ha profundizado sobre esta actividad por ser relativamente nueva.

¿Están gravados al ISR los ingresos por exportación de servicios empresariales Business Process Outsourcing (BPO)?

Gráfica No. 2



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

52% volvió a contestar que SI por las siguientes razones:

- a) Porque utiliza capital y trabajo en el país.
- b) Porque están inscritas en Guatemala.

38% contestó que No:

- a) Porque no está tipificada en la Ley.
- b) Porque Guatemala no aplica la Renta Mundial;
- c) Porque no se contempla en la ley.
- d) No se contempla en la ley.

10% Se duplicó el número de los inseguros de 5% a 10%

Se hizo la pregunta con estos sinónimos porque se pensó que la afectación era sobre los principios generales del Artículo 4 del ISR y el gravamen específico sobre las situaciones especiales del Artículo 5 de la Ley del ISR.

Siguiendo con la Resolución No. R-SAT-GOLyDC-UIPSAT-160-2009 del Expediente No. UPISAT 196-2009:

Respecto de la pregunta planteada a la Superintendencia de Administración ¿Cuántas empresas exportadoras de servicios “outsourcing” están registradas en la SAT (estas incluyen Call Center, Contact Center, BPO, ITO)?

La respuesta obtenida fue la siguiente:

Conforme el Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República (artículo 21), “Son contribuyentes las personas individuales prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”

El citado Código (artículo 112) señala que “Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización, e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:

..b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Decreto 27-92 del Congreso de la República, entiende por exportación de servicios: “La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente” (artículo 2, numeral 4).

Toda persona individual o jurídica, inscrita ante la Administración Tributaria como contribuyente puede generar servicios en el país destinados a usuarios con residencia en el exterior, que no necesariamente requerirían de su inscripción previa como exportadores, sino solamente cumplir con las formalidades que las leyes tributarias exigen para la venta de los mismos.

La Superintendencia de Administración Tributaria administra un registro de los exportadores que, conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado tengan derecho a devolución de crédito fiscal de IVA, que cumplan las condiciones señaladas en dicha Ley (artículos 24 y 25) y en su Reglamento (artículos 26 al 29).

BPO (Business Process Outsourcing), o “Externalización de Procesos de Negocios”, es la subcontratación de funciones de procesos de negocios en proveedores de servicios, ya sea internos o externos a la compañía usualmente en lugares de menores costos.

La tecnología de la información y las comunicaciones han permitido que parte del trabajo de las empresas se pueda realizar en diferentes lugares, y más aún, que sea hecho por otras empresas especializadas a un coste menor.

Existen BPOs de servicio de atención al cliente, de reclamos, etc., o servicios de gestión de la información: control del flujo de la información, de los medios de soporte (hardware, software), así como todo lo relacionado con tecnologías de la información y la comunicación.

Conforme a información proporcionada por el Ministerio de Economía, actualmente existen diez (10) empresas calificadas bajo el Decreto No. 29-89 del Congreso de la República, que se dedican a la prestación de servicios de:

- a) Producción de información comercial por medios electrónicos a través de CDs
- b) Proceso y transformación de datos en bases de datos de información
- c) Procesamiento de información comercial por medios electrónicos en general y producción de software
- d) Procesamiento de dato, transformación de información
- e) Producción y procesamiento de información
- f) Producción de información comercial
- g) Producción de información comercial por medios electrónicos en general;
- h) Procesamiento de diversos tipos de información y desarrollo de programas informáticos;
- i) Maquila de tecnología, datos, datos vía voz, transformación de información;
- j) Maquila de tecnología, datos, datos vía voz, procesamiento de datos.

Las empresas calificadas exportan la información procesada en CDs.

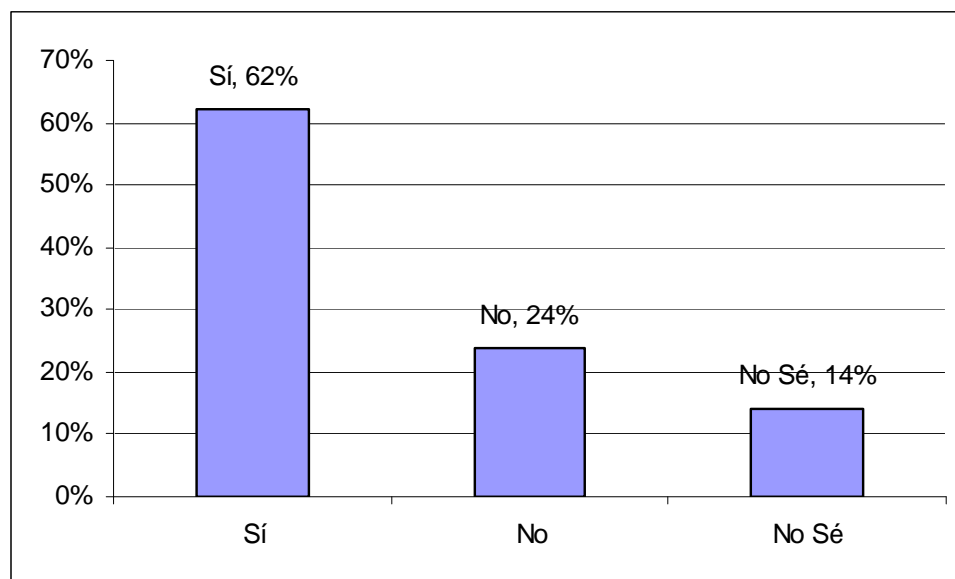
De acuerdo a información proporcionada por el Registro de Exportadores de la Oficina Tributaria Guatemala, División de Recaudación y Gestión de la Gerencia Regional Central, las diez (10) empresas calificadas bajo el Decreto No. 29-89 del Congreso de la República, no obstante exportar los servicios que prestan, no se encuentra inscritas en el Registro de Exportadores que les daría derecho a solicitar devolución de crédito fiscal del IVA, con base en el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



La respuesta de los estudiantes del salón 207 de la Maestría en Consultoría Tributaria de la USAC a la pregunta No. 3 fue la siguiente:

¿Tienen derecho a Créditos Fiscales del IVA las BPO?

Gráfica No. 3



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

62% contestó que Si, coincidiendo con la respuesta de la SAT

- a) Porque realiza exportación de servicios de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del IVA.

24% contestó que No:

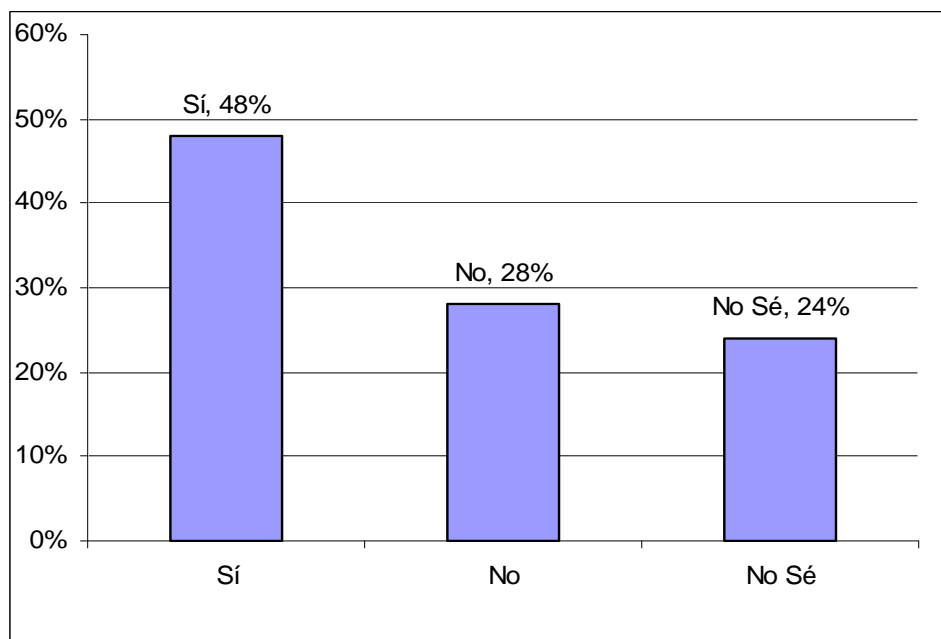
- Porque el producto final lo paga el cliente en el extranjero.  
Porque las exportaciones están exentas.

14% No está seguro.

Comentario: El artículo 16 de la ley del IVA, sólo reconoce crédito fiscal por actos gravados y por operaciones afectas a esta ley. Lo que implicaría que la liberación del comercio de exportación de servicios los deja en situación de consumidores finales.

Pregunta No. 4 ¿Están gravados con el Impuesto de Solidaridad?

Gráfica No. 4



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

48% contestó que Sí: Porque prestan servicios mercantiles

28% contestó que No:

a) Porque son exportaciones

Según el artículo 1, Decreto No 73-2008, indica sólo a las empresas que tengan domicilio fiscal dentro de Guatemala, y en este caso el Domicilio lo tiene en el extranjero

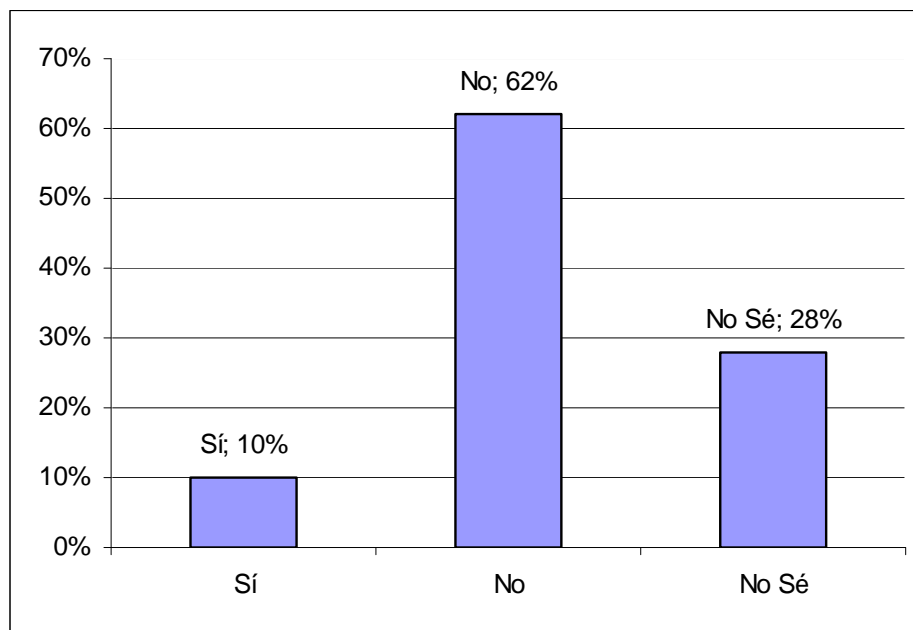
24% No está seguro.

Comentario:

El Hecho Generador del Impuesto de Solidaridad lo constituye la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional. Por lo tanto no se puede pretender que la exportación de servicios encuadre dentro de este hecho generador.

Pregunta No. 5 ¿Procede su inscripción en régimen de Maquila?

Gráfica No. 5



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

Contrario a la opinión de la SAT

10% Contestó que Si, sin expresar porqué

62% Contestó que No

- a) Porque no fomentan la industria;
- b) Porque no hay actividad transformativa;
- c) Servicios no proceden.

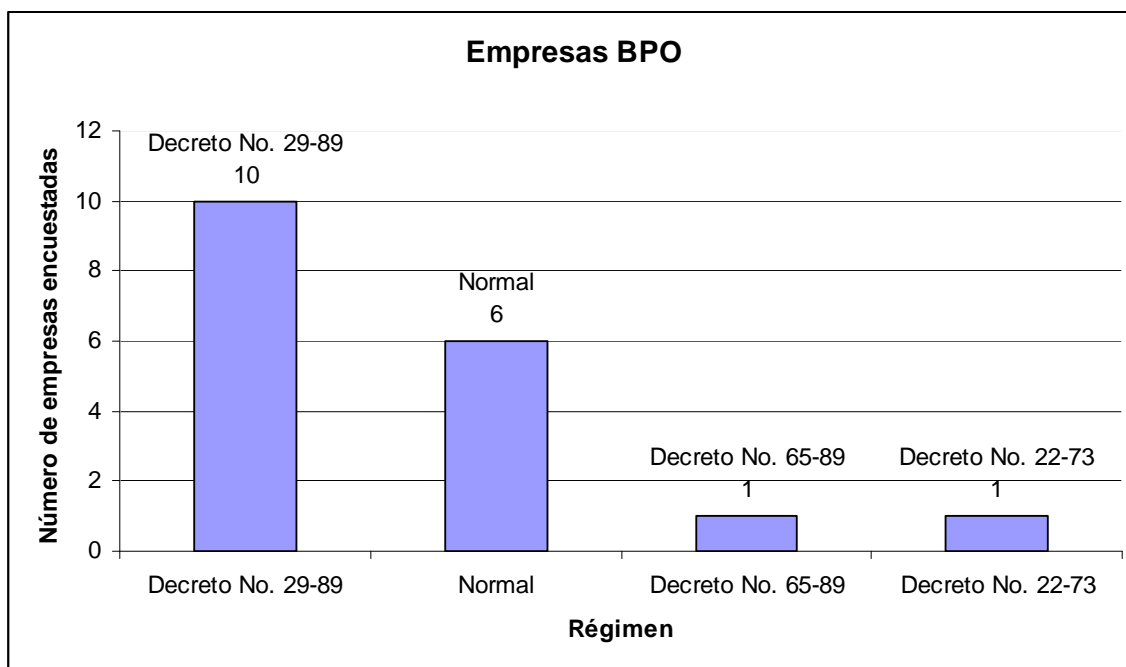
28% Manifestó no estar seguro, no saber o dejó en blanco.

Según información de SAT existen (10) empresas registradas dentro del régimen de maquila, mientras que sólo el 10% de los encuestados respondió que se procedía, el 62% contestó que no y el 28% no sabía o no estaba seguro.

Contrario a las respuestas obtenidas de los estudiantes, se determinó por medio de una encuesta realizada a 18 empresas que existen más empresas dentro del régimen de maquila que en regimenes de zona franca, no obstante que el régimen de zona franca si contempla la actividad de servicios de exportación, mientras que la maquila es un régimen aduanal de perfeccionamiento activo.

El 56% de empresas se encuentran en régimen de maquila, 34% en régimen normal y 12% en zonas francas.

Gráfica No. 6



Fuente: Elaboración en base a Expediente UIPSAT No. 196-2009 y encuesta a 18 empresas exportadoras de servicios en la ciudad de Guatemala.

Por medio de una encuesta realizada a 18 empresas se demuestra que existen más empresas dentro del régimen de maquila que en regímenes de zona franca, no obstante que el régimen de zona franca si contempla la actividad de servicios de exportación, mientras que la maquila es un régimen aduanal de perfeccionamiento activo.

Esto contradice lo que piensan los estudiantes de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Universidad de San Carlos, porque estas empresas aducen producir y transformar datos, que luego exportan en CDs o bien que importan temporalmente los CDs en blanco y que luego los exportan con un valor agregado que es la información contenida en ellos. Además aducen que en su escritura constitutiva se dedican a la transformación y modificación de información.

Empresas exportadoras de servicios empresariales (Business Process Outsourcing –BPO), en los registros de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) por actividad económica.

Gráfica No. 7

Código	Actividad Económica	Cantidad
6719.00	Actividades Auxiliares de la Intermediación Financiera, No clasificados en otra parte	1
7414.00	Actividades de Asesoramiento Empresarial y en Materia de Gestión	4
7920.00	Actividades de Servicios Auxiliares para la Administración Pública en General	1
7240.00	Actividades Relacionadas con Bases de Datos	1
7290.00	Otras Actividades de Informática	1
5141.99	Otras Ventas o Distribuciones al Mayoreo de Combustibles no Clasificados en otra parte.	1
7230.00	Procesamiento de Datos	1
6499.99	Servicios de Comunicación No Clasificados en otra parte	5
6420.00	Telecomunicaciones	2
5110.00	Venta al por mayor cambio de una Retribución por Contrato	1
	TOTAL	18

Fuente: [cat@sat.gob.gt](mailto:cat@sat.gob.gt)

Comentario: El cuadro anterior demuestra que no existe un renglón para la actividad de exportación de servicios y además que no hay un criterio uniforme para catalogar estas actividades en el Registro Tributario Unificado –RTU de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT.

Continuando con la Resolución No. R-SAT-GOLyDC-UIPSAT-160-2009 del Expediente No. UPISAT 196-2009:

La pregunta a la SAT sobre si procede la inscripción de las empresas exportadoras de servicios en regímenes de Maquila y Zonas Francas, fue respondida de la siguiente manera:

La Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto número 29-89 del Congreso de la República, señala que “Para poder calificar una empresa al amparo de la presente Ley y gozar de los beneficios que otorga, los interesados deberán presentar solicitud a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, acompañando un informe técnico económico, firmado por el Representante legal o propietario de la empresa, que cumpla con los requisitos e información indicada en los instructivos que proporcione dicha dependencia” (artículo 20). De manera que es competencia del Ministerio de Economía determinar si procede o no su inscripción o calificación al amparo de la citada ley.

La ley de Zonas Francas, Decreto número 65-89 del Congreso de la República, señala que la instalación, desarrollo y operación de las zonas francas será autorizadas por resolución emitida por el Ministerio de Economía (artículo 10), siendo el citado Ministerio, a iniciativa de la entidad administradora (artículo 17) la responsable de autorizar la operación de los usuarios en la Zona Franca, siendo éstos industriales, comerciales o de servicios.

La respuesta a ésta pregunta No. 6 en el cuestionario efectuado a los estudiantes del salón 207 del Edificio S-11 fue la siguiente: (ver gráfica No. 8)

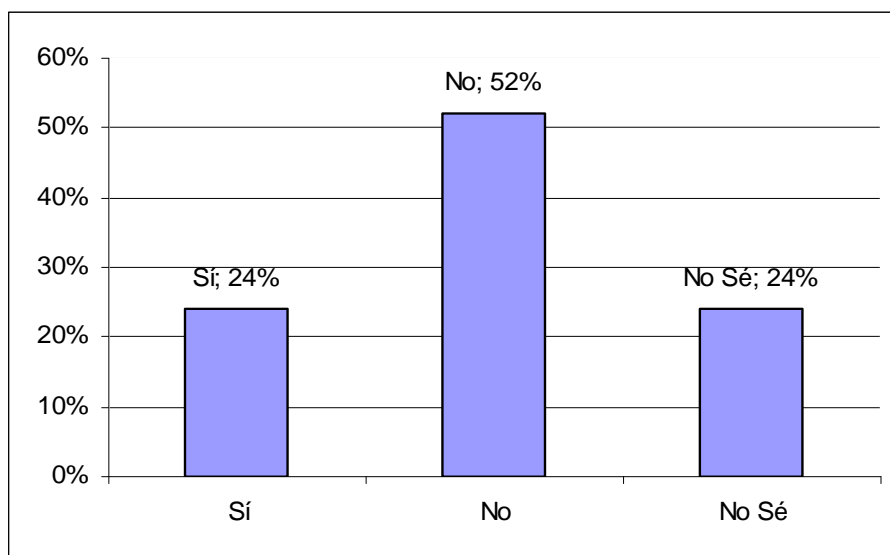
**Observación:**

Al inicio de este trabajo de investigación se creía que no procedía la inscripción de las empresas de servicios BPO en el régimen de maquila por ser éste un régimen de admisión temporal de mercancías para su perfeccionamiento activo, y que el régimen más adecuado era el de zona franca porque esa ley si contempla la exportación de servicios. Esta creencia concuerda con la obtenida en la encuesta.

La sorpresa fue que de acuerdo a la información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, y empresas de servicios BPO existen más empresas registradas en maquila que en zona franca como lo muestra la gráfica No. 6.

Pregunta No. 6 ¿Procede su inscripción en régimen de Zona Franca?

Gráfica No. 8



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

24% manifestó que SI

Por tratarse de un servicio vinculado al comercio exterior. (Acuerdo Gubernativo 242-90, Artículo 15)

52% que NO, sin explicar porqué.

24 % No está seguro

Comentario: Contrario a lo que se pensaba existen más empresas en el régimen de maquila que en el de zonas francas y que en el régimen normal.

Con respecto a la pregunta de cuantas empresas de BPO están inscritas en cada régimen de zona franca, o de maquila la respuesta de SAT fue:

“Siendo el Ministerio de Economía la dependencia con competencia para la calificación y autorización de empresas calificadas bajo el Decreto No. 29-89 del Congreso de la República y de entidades administradoras y usuarios de Zonas Francas conforme el Decreto No. 65-89 del Congreso de la República, es dicho Ministerio el responsable de llevar el control de las empresas registradas en cada régimen.”

“El Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Economía, Acuerdo Gubernativo No. 182-2000 del 12 de mayo del año 2000, impone a la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión la función de administrar el régimen de fomento a las exportaciones y desarrollo de zonas francas (artículo 10, inciso h), por lo tanto, corresponde al citado Ministerio el registro de las empresas calificadas y autorizadas al amparo de los Decretos 29-89 y 65-89 del Congreso de la República”

**Conclusión:**

Este dato es importante porque significa que la Superintendencia de Administración Tributario no lleva un registro y control de las empresas inscritas tanto en los régimen de maquila como de zona franca.

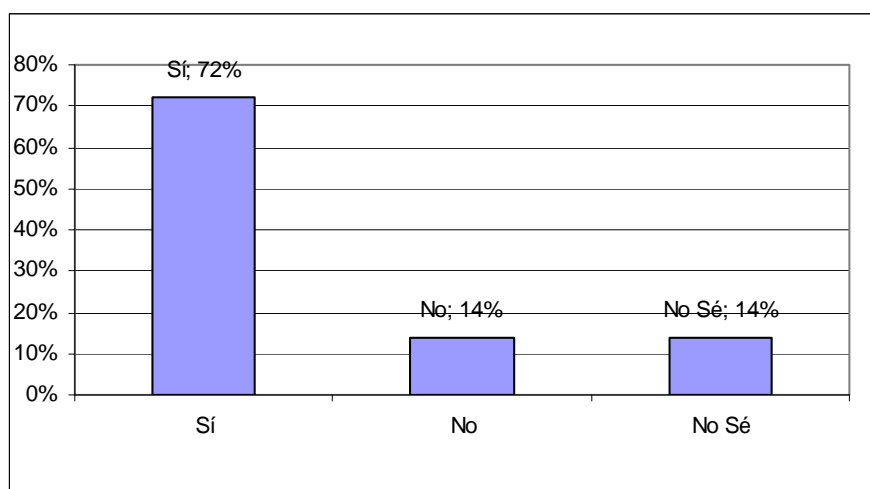
Con respecto a la pregunta número 7 de la encuesta a los estudiantes de la Maestría en Consultoría Tributaria, sobre si vale la pena crearle a las empresas exportadoras de servicios su propia figura tributaria el 72% contestó que sí, 14% manifestó que no y el restante 14% no está seguro. (Ver gráfica No. 9)

La opinión personal del investigador de ésta tesis es que no se cree una figura tributaria especial para estas actividades, ya que esto podría ser visto como una competencia des leal por parte de la Organización Mundial de Comercio y podrían pedir que se elimine juntamente con la maquila y zonas francas. Esto frenaría el crecimiento que han tenido y la creación de empleos en Guatemala en este sector.



Pregunta No. 7                      ¿Vale la pena crearles su propia figura tributaria a las BPO?

Gráfica No. 9



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

72% contestó que Sí, porque:

- a) Sería beneficioso para el país;
- b) Para que tributen.
- c) El código Tributario, artículo 23, indica, son obligaciones de los sujetos pasivos: al cumplimiento de los deberes formales, al momento que exista el hecho generador.

14% manifestó que No, sin explicar el porqué.

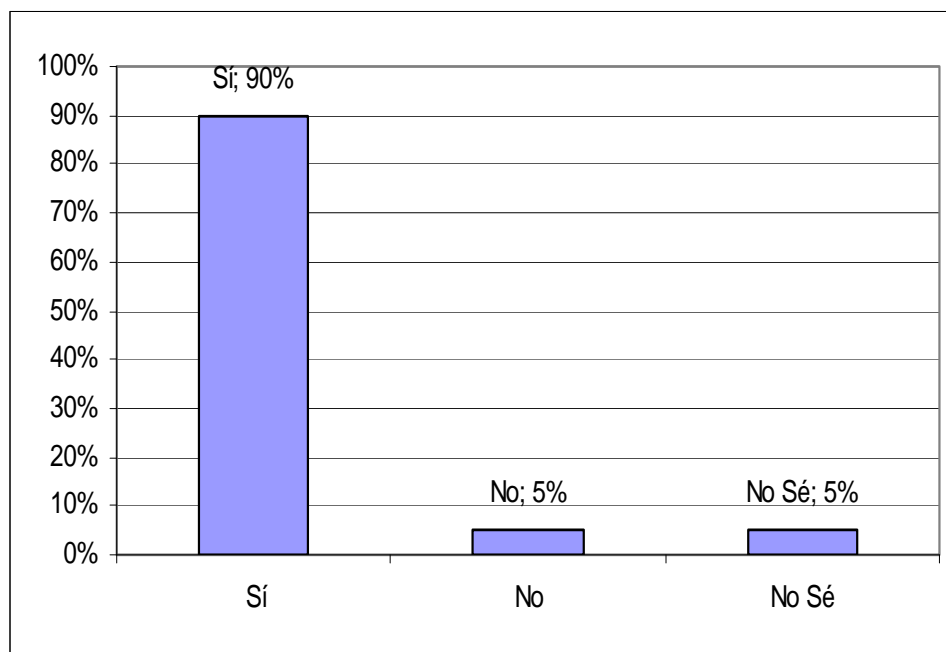
14% No está seguro.

Comentario: Con respecto a la pregunta número 7 de la encuesta a los estudiantes de la Maestría en Consultoría Tributaria, sobre si vale la pena crearle a las empresas exportadoras de servicios su propia figura tributaria, el 71% contestó que SI, 14% manifestó que NO y el restante 14% no está seguro, como se muestra en la gráfica No. 9.

En esta tesis no se propone crearle su propia figura a la exportación de servicios empresariales BPO, porque podría ser visto por la OMC como un beneficio fiscal y podrían pedir que se elimine, junto con los regímenes de zonas francas, más bien se propone el reconocimiento de la no afectación tributaria por no ser fuente de renta guatemalteca.

Pregunta No. 8 ¿Considera que contribuyen con ampliar la base tributaria en relación de dependencia, al crear nuevos empleos?

Gráfica No. 10



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

90% contestó SI:

Porque existen nuevos recursos económicos y por lo tanto se reactiva la economía y se invierte en programas previstos de necesidades básicas, pero siempre y cuando exista transparencia en la erogación de los ingresos tributarios y la administración pública predique con el ejemplo y aclare que todas las contribuciones públicas son de origen de todos los contribuyentes honestos que pagan sus impuestos.

5% contestó NO, sin decir porqué.

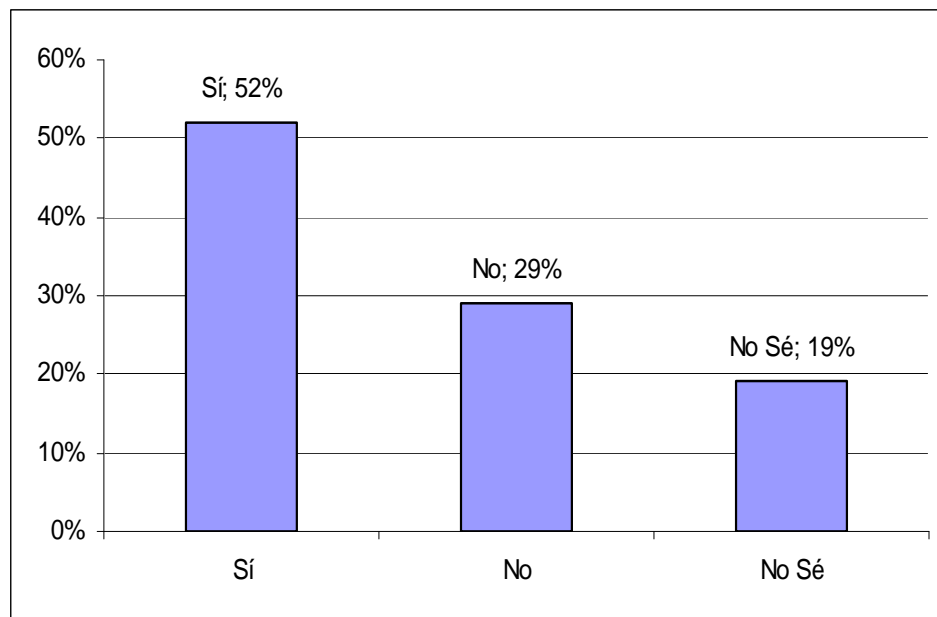
5% No está seguro.

Comentario: Esta pregunta demostró la creencia generalizada de que con la liberación de la actividad de exportación de servicios se incrementa la base tributaria en relación de dependencia por la generación de empleos en el país.

## Pregunta No. 9

¿Es mejor que no estén gravadas al ISR, pero que sean consumidores finales del IVA?

Gráfica No. 11



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

52% Si:

Cuando se es consumidor final, ahí se crea el tributo, es declarado y pagado como tal. En el caso del ISR siempre es cargado al servicio que se presta y no afecta el comerciante.

29% No: Sin razonamiento.

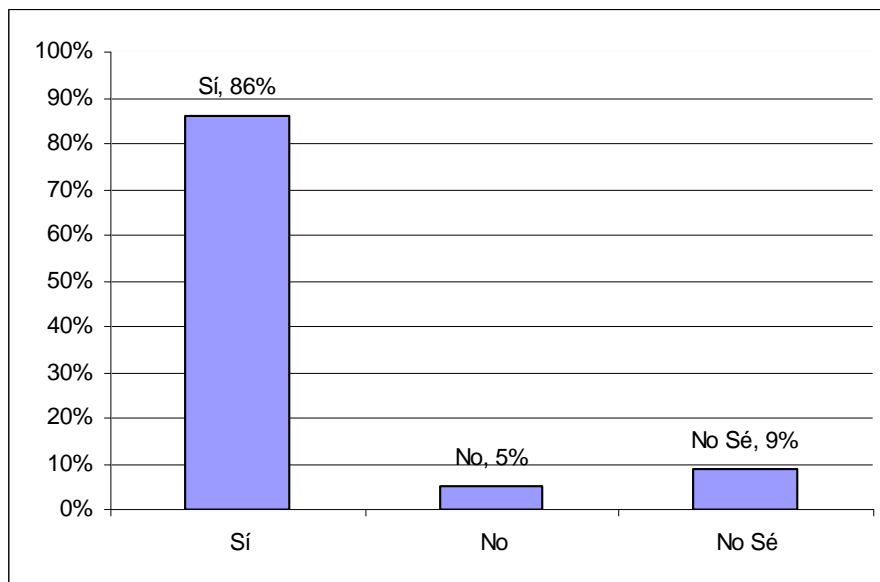
19% No está seguro.

Observación: La pregunta 9 reconfirma la hipótesis de que el reconocimiento de la no afectación de la exportación de servicios convierte a las personas que desarrollan esta actividad en consumidores finales del IVA, ya que esa ley sólo reconoce créditos fiscales por operaciones gravadas o afectas.

## Pregunta No. 10

¿Se debería de promocionar más esta actividad en el ámbito internacional?

Gráfica No. 12



Fuente: Boleta de encuesta (Anexo I)

86% contestó SI, porque mejora e incentiva el comercio

5% contestó NO, Sin razonamiento

9% No está seguro

La mayoría, el 86% estuvo de acuerdo porque ésta actividad incrementa la base tributaria al generar más empleos y más consumo en el país. Esto demuestra que la liberación de la exportación de servicios empresariales es más positiva que negativa para la recaudación tributaria y para el desarrollo económico del país.

#### 4.2 CONFIRMACIÓN DE LA HIPÓTESIS:

En la hipótesis se planteó que Las exportaciones de servicios empresariales (Business Process Outsourcing -BPO), que generen ingresos provenientes del extranjero por la exportación de servicios técnicos o administrativos, no están gravadas dentro del sistema tributario por Impuesto sobre la Renta – ISR, en vista de que la obtención de ingresos no es renta de fuente guatemalteca afecta; y porque de acuerdo al principio de legalidad esas actividades debieran estar especificadas expresamente dentro de la ley del ISR Decreto No. 26-92.

#### 4.3 FUNDAMENTOS DE HECHO:

El ingreso de divisas por medio de transferencias bancarias es un hecho que evidencia que los ingresos provienen del exterior y que el pagador de esos servicios está en el extranjero y es el usuario que los utiliza fuera del territorio nacional.

Otro hecho evidente es que estas divisas ingresan por medio de transferencias bancarias que ingresan al sistema financiero nacional a nombre de una persona o empresa en Guatemala, estas son transacciones legales que no constituyen lavado de activos.

Los ingresos mencionados anteriormente sirven para el pago de los servicios transfronterizos que se exportan conocidos como servicios empresariales (Business Process Outsourcing –BPO), para cubrir los costos y gastos de una casa matriz con residencia en el extranjero a su sucursal en Guatemala. O bien éstos pueden servir para pagar los servicios de una persona guatemalteca que haya prestado un servicio en el extranjero.

#### 4.4 FUNDAMENTOS DE DERECHO:

El artículo 11.10 del Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos, Centroamérica y República Dominicana (CAFTA-DR), ratificado por el Congreso de la República de Guatemala, el 10 de marzo de 2005, por medio del Decreto No. 31-2005 establece que:

- 1) Cada Parte permitirá que todas las transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios, **se hagan libremente y sin demora desde y hacia su territorio.**

- 2) Cada Parte permitirá que **éstas transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios se realicen en una moneda de libre uso al tipo de cambio vigente en el mercado en el momento de la transferencia.**

La ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto No. 26-92 y sus reformas, no grava la exportación de servicios, ya que el artículo 1° de la Ley establece: “un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien **que especifique esta ley**, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”. En ningún inciso de las rentas gravadas aparece la exportación de servicios.

El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece claramente el campo de aplicación de la ley a las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional, lo que no aplica a la exportación de servicios que han sido obtenidas fuera del territorio nacional como se muestra en los hechos precedentes.

El artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta considera renta de fuente guatemalteca los ingresos que hayan sido generados, por capitales bienes y servicios invertidos o utilizados en el país. Este artículo no afecta los servicios utilizados en el extranjero, como se muestra en los hechos, las divisas ingresan porque el usuario del servicio o bien el prestatario del servicio lo aplica a su actividad en el extranjero, por lo que no se puede considerar un ingreso de fuente guatemalteca. Por esta razón este ingreso se considera no afecto.

El Artículo 5, inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta grava sólo el servicio técnico, financiero y administrativo que se preste desde el exterior, en este caso no aplica este gravamen ya que estos servicios se prestan hacia el exterior.

En la interpretación de estos artículos de forma legal y doctrinaria, por un lado la doctrina establece que la Ley tributaria debe interpretarse “literal y exegéticamente” y la Ley del Organismo Judicial en su artículo 10, establece que en primera instancia debe atenderse a su sentido gramatical y contextual.

Atendiendo a éstas interpretaciones no se puede verificar el hecho generador en la exportación de servicios, como tampoco el elemento espacial del hecho generador para que tenga eficacia en el territorio nacional y se considere como fuente guatemalteca, por lo que no nace la obligación tributaria.

El principio de legalidad, garantizado en la Constitución Política de la República en su artículo 239 establece que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas **ipso jure** las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Este principio garantiza que no se pueden establecer impuestos por analogía, ya que por un lado la ley no grava la actividad en materia de exportación de servicios propiamente dicha, ni mucho menos como una exportación de servicios empresariales o transfronterizos como los denomina el Tratado de Libre Comercio.

Por otro parte el Artículo 5 del Código Tributario, especifica que “En los casos de falta, oscuridad ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

## CONCLUSIONES

1. En la exportación de servicios empresariales (Business Process Outsourcing –BPO) no se da el hecho generador en la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), porque la ley no especifica, ni tipifica ese tipo de rentas y porque el elemento espacial del hecho generador que es el que le confiere su eficacia en un territorio determinado no se configura en la actividad de exportación de servicios, por lo que no nace la obligación tributaria en este tipo de transacciones.
2. Dado que el Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica, Estados Unidos y República Dominicana constituyen una zona de libre comercio que incluye “El Comercio Transfronterizo de Servicios” y que la exportación de servicios no está gravada con el Impuesto Sobre la Renta y que la exportaciones en general están exentas del Impuesto al Valor Agregado, no procede la inscripción de empresas exportadoras de servicios BPO en los regímenes de Maquila y Zonas Francas, porque estos son regímenes aduaneros de perfeccionamiento activo.
3. Las transferencias bancarias no están afectas al Impuesto sobre la Renta y no puede haber presunción de delito de lavado de activos porque se efectúan dentro del sistema bancario, tampoco puede haber presunción de omisión de ingresos porque estas constituyen un reintegro de gastos para el pago de los servicios transfronterizos efectuados por cuenta ajena por parte de las agencias, sucursales o gestores de negocios que operan en el país.
4. La no afectación de la exportación de servicios –BPO, tanto por la Ley del Impuesto sobre la Renta como por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, convierte a las personas, agencias, sucursales o casa matriz en consumidores finales del Impuesto al Valor Agregado, ya que el crédito fiscal del IVA se reconoce únicamente en actividades gravadas o afectas.



## RECOMENDACIONES

1. A la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT, se le recomienda interpretar adecuadamente los artículos 1, 2, 4 y 5 de la Ley del ISR, respetando el principio de no sujeción y de legalidad del artículo 239 de la Constitución Política de la República, que establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República determinar las bases de recaudación y que son nulas las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.
2. A la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía se recomienda no dar trámite a las solicitudes de inscripción en los regímenes de Maquila y Zonas, ni crear renglones especiales para las empresas exportadoras de servicios –BPO, porque esta actividad no encuadra en un régimen aduanero de perfeccionamiento activo. Y además porque estas gozan de un trato preferencial en el Tratado de Libre Comercio en materia de Comercio Transfronterizo de Servicios y no están gravadas con el Impuesto sobre la Renta y porque las exportaciones de servicios también están exentas del Impuesto al Valor Agregado.
3. A las agencias, sucursales, o gestores de negocios que operan en el país se les recomienda documentar las transferencias bancarias por concepto del pago de los servicios transfronterizos como “Liquidaciones de Gastos o Reembolsos de Gastos por Cuenta Ajena”, y establecer contablemente un fondo rotativo específico para el manejo de estos gastos, ya que estas transferencias no constituyen un ingreso gravado, ni crédito fiscal de IVA, sino un gasto no deducible por cuenta ajena.
4. Al Congreso de la República de Guatemala se recomienda simplificar el sistema tributario guatemalteco ampliando la base tributaria en relación de dependencia y tributación indirecta, por medio del reconocimiento literal de la no afectación de la exportación de servicios empresariales –BPO, tanto en el Impuesto Sobre la Renta como en el Impuesto al Valor Agregado, para que no se genere la obligación al Estado de hacer devoluciones de créditos fiscales por exportación de servicios.

## BIBLIOGRAFÍA

- Calvo Ortega, Rafael; Derecho Tributario. Parte General. 6ª. Edición España. Civitas. 2002.
- Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto No. 6-91 y sus reformas.
- Congreso de la República Republica de Guatemala. Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora de Maquila, Decreto No. 29-89.
- Congreso de la República de Guatemala. Ley de Zonas Francas, Decreto No. 65-89
- Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008
- Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- Decreto No. 27-92.
- Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto No. 26-92, 61-94,36-97, 44-2000, 80-2000 y 596-97.
- Congreso de la República de Guatemala. Ley del Organismo Judicial y sus reformas, Decreto No. 2-89.
- Congreso de la República de Guatemala. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto No. 1-98.
- Congreso de la República de Guatemala. Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español, Volumen II. Derecho Tributario. Marcial Pons, 22ª edición 2000. España.
- Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Editorial Civitas, 9ª Edición 1999. España.
- Tratado de Libre Comercio (CAFTA-DR).

## Páginas de Internet de las diferentes entidades consultadas:

- a. [http://www.garbo.cc/clientes/invest/images/stories/pdfs/investors\\_brief\\_english](http://www.garbo.cc/clientes/invest/images/stories/pdfs/investors_brief_english)
- b. <http://www.cien.org.gt/download.aspx?a=269>
- c. <http://www.molina-molina.com/pdf/OPINION%20JULIO%202009.pdf>
- d. <http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exonerac>
- e. [www.unitrier.de/fileadmin/fb5/FFA/Derecho\\_Fiscal/Sistematributario.PPT](http://www.unitrier.de/fileadmin/fb5/FFA/Derecho_Fiscal/Sistematributario.PPT)
- f. <http://mensual.prensa.com/mensual/contenido>
- g. <http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaci>
- h. [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/framewke.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/framewke.pdf)
- i. [http://cendoc.ccdesarrollo.net/cendoc\\_docs/](http://cendoc.ccdesarrollo.net/cendoc_docs/)

## ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO I	BOLETA DE ENCUESTA UTILIZADA	1 - 4
ANEXO II	CAPITULO ONCE – COMERCIO TRANSFRONTERIZO DE SERVICIOS – TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE CENTRO AMERICA – ESTADOS UNIDOS Y REPUBLICA DOMINICANA (CAFTA-DR)	1 - 11
ANEXO III	EXPEDIENTE UIPSAT NO. 196-2009  Resolución No. R-SAT-GOLyDC-UIPSAT-160-2009	1 - 7

## ANEXO I

### BOLETA DE ENCUESTA UTILIZADA

ANEXO I  
BOLETA DE ENCUESTA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA – USAC

SALÓN: 207 FECHA: 22/08/09 HORA: 10:00 AM

N.	Pregunta	Si %	No %	No Sé %	¿Por qué?
1	¿Están AFECTOS al ISR los ingresos por exportación de servicios empresariales Business Process Outsourcing (BPO)?	52	43	5	<p><b>Si:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Porque utiliza capital y trabajo en el país.</li> <li>b) Porque están inscritas en Guatemala.</li> <li>c) Artículo 5 inciso G) del ISR</li> </ul> <p><b>No:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Porque no está tipificada en la Ley</li> <li>b) Porque Guatemala no aplica la Renta Mundial.</li> <li>c) Utilizan lagunas que presenta la ley.</li> </ul>
2	¿Están GRAVADOS al ISR los ingresos por exportación de servicios empresariales Business Process Outsourcing (BPO)?	52	38	10	<p><b>Si:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Porque utiliza capital y trabajo en el país.</li> <li>b) Porque están inscritas en Guatemala.</li> </ul> <p><b>No:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Porque no está tipificada en la Ley.</li> <li>b) Porque Guatemala no aplica la Renta Mundial;</li> <li>c) No se contempla en la ley.</li> </ul>
3	¿Tienen derecho a Créditos Fiscales del IVA las BPO?	62	24	14	<p><b>Si:</b></p> <p>Porque realiza exportación de servicios de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del IVA.</p> <p><b>No:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Porque el producto final lo paga el cliente en el extranjero.</li> <li>b) Porque las exportaciones están exentas.</li> </ul>

ANEXO I  
BOLETA DE ENCUESTA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA – USAC

SALÓN: 207 FECHA: 22/08/09 HORA: 10:00 AM

4	¿Están gravados con el Impuesto de Solidaridad?	48	28	24	<p><b>Si:</b> Porque prestan servicios mercantiles</p> <p><b>No:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Porque son exportaciones</li> <li>b) Según el artículo 1, Decreto No 73-2008, indica sólo a las empresas que tengan domicilio fiscal dentro de Guatemala, y en este caso el Domicilio lo tiene en el extranjero</li> </ul>
5	¿Procede su inscripción en régimen de Maquila?	10	62	28	<p><b>Si)</b> No razonado.</p> <p><b>No)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Porque no fomentan la industria;</li> <li>b) Porque no hay actividad transformativa;</li> <li>c) Servicios no proceden.</li> <li>d) Según el decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la actividad de exportación, en su artículo1, indica: aplicara a la producción de mercancías. Y los servicios no se consideran mercancías, es decir son bienes intangibles que no pueden medicarse, pesarse, contarse, etc.</li> </ul>

ANEXO I  
BOLETA DE ENCUESTA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA – USAC

SALÓN: 207 FECHA: 22/08/09 HORA: 10:00 AM

N.	Pregunta	Si %	No %	No Sé %	¿Por qué?
6	¿Procede su inscripción en régimen de Zona Franca?	24	52	24	<p><b>Si)</b> Por tratarse de un servicio vinculado al <u>comercio exterior</u>. (Acuerdo Gubernativo 242-90, Artículo 15)</p> <p><b>No)</b> No fue razonado.</p>
7	¿Vale la pena crearles su propia figura tributaria a las BPO?	72	14	14	<p><b>Si)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Sería beneficioso para el país;</li> <li>b) Para que tributen.</li> <li>c) El código Tributario, artículo 23, indica, son obligaciones de los sujetos pasivos: al cumplimiento de los deberes formales, al momento que exista el hecho generador.</li> </ul> <p><b>No)</b> Sin razonamiento.</p>
8	¿Considera que contribuyen con ampliar la base tributaria en relación de dependencia, al crear nuevos empleos?	90	5	5	<p><b>Si:</b></p> <p>Porque existen nuevos recursos económicos y por lo tanto se reactiva la economía y se invierte en programas previstos de necesidades básicas, pero siempre y cuando exista transparencia en la erogación de los ingresos tributarios y la Administración Pública predique con el ejemplo y aclare que todas las contribuciones publicas son de origen de todos los contribuyentes honestos que pagan sus impuestos.</p>

ANEXO I

BOLETA DE ENCUESTA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,  
 FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
 MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA – USAC

SALÓN: 207 FECHA: 22/08/09 HORA: 10:00 AM

9	¿Es mejor que no estén gravadas al ISR, pero que sean consumidores finales del IVA?	52	29	19	<p><b>Si:</b>                      Cuando se es consumidor final, ahí se crea el tributo, es declarado y pagado como tal. En el caso del ISR siempre es cargado al servicio que se presta y no afecta el comerciante.</p> <p><b>No:</b>                      Sin razonamiento.</p>
10	¿Se debería de promocionar más esta actividad en el ámbito internacional?	86	5	9	<p><b>Si:</b>                      Porque mejora e incentiva el comercio local.</p> <p><b>No:</b>                      Sin razonamiento.</p>



## **ANEXO II**

CAPITULO ONCE – COMERCIO TRANSFRONTERIZO DE SERVICIOS –  
TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE CENTRO AMERICA – ESTADOS  
UNIDOS Y REPUBLICA DOMINICANA (CAFTA-DR)

(TRANSCRIPCIÓN LITERAL)

## ANEXO II

### TRANSCRIPCIÓN LITERAL

#### CAPITULO ONCE – COMERCIO TRANSFRONTERIZO DE SERVICIOS – TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE CENTRO AMERICA – ESTADOS UNIDOS Y REPUBLICA DOMINICANA (CAFTA-DR)

El artículo 11.1 del Capítulo Once sobre el Comercio Transfronterizo de Servicios, establece el ámbito de aplicación del Tratado de Libre Comercio (CAFTA-DR).

1. Este Capítulo se aplica a las medidas que adopte o mantenga una Parte que afecten al comercio transfronterizo de servicios por un proveedor de servicios de otra Parte. Tales medidas incluyen las medidas que afecten a;
  - (a) la producción, distribución, comercialización, venta y suministro de un servicio;
  - (b) la compra o uso de, o el pago por, un servicios;
  - (c) el acceso a y el uso sistemas de distribución y transporte, o de redes de telecomunicaciones y los servicios relacionados con el suministro de un servicio;
  - (d) la presencia en su territorio de un proveedor de servicios de otra Parte; y
  - (e) el otorgamiento de una fianza u otra forma de garantía financiera, como condición para la prestación de un servicio.
  
2. Para los efectos de este Capítulo, “medidas adoptadas o mantenidas por una Parte” significa las medidas adoptadas o mantenidas por:
  - (a) gobiernos o autoridades centrales, regionales o locales; e
  - (b) instituciones no gubernamentales en ejercicio de facultades en ellas delegadas por gobiernos o autoridades centrales, regionales o locales.
  
3. Los Artículos 11.4, 11.7 y 11.8 también se aplican a las medidas de una Parte que afecten el suministro de un servicio en su territorio por un inversionista de otra Parte, tal como se define en el Artículo 10.28 (Definiciones) o por una inversión cubierta.<sup>52</sup>
  
4. Este Capítulo no se aplica a:

---

<sup>52</sup> Las Partes entienden que ninguna disposición de este Capítulo, incluyendo éste párrafo, está sujeta a la solución de controversias Inversionista – Estado conforme a la Sección B del Capítulo Diez (Inversión).

- (a) los servicios financieros, tal como se definen en el Artículo 12.20 (Definiciones), excepto por lo dispuesto en el párrafo 3;
  - (b) los servicios aéreos, incluidos los servicios de transporte aéreo nacional e internacional, regulares y no regulares, así como los servicios relacionados de apoyo a los servicios aéreos, salvo:
    - (ii) los servicios de reparación y mantenimiento de aeronaves durante el período en que se retira una aeronave de servicios; y
    - (iii) los servicios aéreos especializados;
  - (c) la contratación pública; o
  - (d) los subsidios o donaciones otorgados por una Parte, incluyendo los préstamos, garantías y seguros apoyados por el gobierno.
5. Este Capítulo no impone a una Parte ninguna obligación respecto a un nacional de otra Parte que pretenda ingresar a su mercado de trabajo o que tenga empleo permanente en su territorio, ni de conferir ningún derecho a ese nacional, respecto a dicho acceso o empleo.
6. Este Capítulo no aplica a los servicios suministrados en el ejercicio de facultades gubernamentales. Un “servicio suministrado en el ejercicio de facultades gubernamentales” significa todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios.

#### Artículo 11.2 Trato Nacional

1. Cada Parte otorgará a los proveedores de servicios de otra Parte un trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a sus propios proveedores de servicios.
2. El trato otorgado por una Parte de conformidad con el párrafo 1 significa, respecto a un gobierno de nivel regional, un trato no menos favorable que el trato más favorable que ese gobierno de nivel regional otorgue, en circunstancias similares, a los proveedores de servicios de la Parte de la que forma parte integrante.

### Artículo 11.3; Trato de Nación Más Favorecida

1. Cada Parte otorgará a los proveedores de servicios de otra Parte un trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a los proveedores de servicios de cualquier otra Parte o de un país que no sea Parte.
2. El trato otorgado a una Parte de conformidad con el párrafo 1 significa, respecto a un gobierno de nivel regional, un trato no menos favorable que el trato más favorable que ese gobierno de nivel regional otorgue, en circunstancias similares, a los proveedores de servicios de la Parte de la que forma parte integrante.

### Artículo 11.4: Acceso a los Mercados

Ninguna Parte adoptará o mantendrá, sobre la base de una subdivisión regional o de la totalidad de su territorio, medidas que:

- (a) impongan limitaciones sobre:
  - (i) el número de proveedores de servicios, ya sea en forma de contingentes numéricos o monopolio o proveedores exclusivos de servicios o mediante la existencia de una prueba de necesidades económicas,
  - (ii) el valor total de los activos o transacciones de servicios en forma de contingentes numéricos o mediante la exigencia de una prueba de necesidades económicas,
  - (iii) el número total de operaciones de servicios o a la cuantía total de la producción de servicios, expresadas en unidades numéricas designadas, en forma de contingentes o mediante la exigencia de una prueba de necesidades económicas.<sup>53</sup>
  - (iv) El número total de personas naturales que puedan emplearse en un determinado sector de servicios o que un proveedor de servicios pueda emplear y que sean necesarias para el suministro de un servicio específico y estén directamente relacionadas con él, en forma de contingentes numéricos o mediante la exigencia de una prueba de necesidades económicas; o
  - (v) **Restrinjan o prescriban los tipos específicos de personas jurídicas o de empresa conjunta por medio de los cuales un proveedor de servicios puede suministrar un servicio.**

---

<sup>53</sup> Ésta cláusula no cubre las medidas de una Parte que limitan los insumos para el suministro de servicios.

#### Artículo 11.5: Presencia Local

Ninguna Parte exigirá a un proveedor de servicios de otra Parte que establezca o mantenga una oficina de representación u otro tipo de empresa, o que resida en su territorio como condición para el suministro transfronterizo de un servicio.

#### Artículo 11.6: Medidas Disconformes

1. Los Artículos 11.2, 11.3, 11.4, 11.5 no se aplican a:
  - (a) cualquier medida disconforme existente que sea mantenida por una Parte en:
    - (i) el gobierno de nivel central, tal y como lo establece esa Parte en su Lista del Anexo I;
    - (ii) un gobierno de nivel regional, tal y como lo establece esa Parte en su Lista del Anexo I; o
    - (iii) un gobierno de nivel local;
  - (b) la continuación o pronta renovación de cualquier medida disconforme a que se refiere el subpárrafo (a); o
  - (c) la modificación de cualquier medida disconforme a que se refiere el subpárrafo (a) siempre que dicha modificación no disminuya el grado de conformidad de la medida, tal y como estaba en vigor inmediatamente antes de la modificación, con los Artículos 11.2, 11.3, 11.4 y 11.5.
2. Los Artículos 11.2, 11.3, 11.4 y 11.5 no se aplican a cualquier medida que una Parte adopte o mantenga, en relación con los sectores, subsectores o actividades, tal como se indica en su Lista del Anexo II.

#### Artículo 11.7: Transparencia en el Desarrollo y Aplicación de las Regulaciones<sup>54</sup>

Adicionalmente al Capítulo Dieciocho (Transparencia):

- (a) cada Parte establecerá o mantendrá mecanismos adecuados para responder a las consultas de personas interesadas referentes a sus regulaciones relativas a las materias objeto de este Capítulo;
- (b) al momento de adoptar regulaciones definitivas relativas a la materia objeto de este Capítulo, cada Parte responderá por escrito, en la medida de lo

---

<sup>54</sup> Para mayor certeza, "regulaciones" incluye las regulaciones que establecen o aplican o amortizaciones de licencias.

- posible, incluso bajo solicitud, los comentarios sustantivos recibidos de personas interesadas con respecto a las regulaciones en proyecto; y
- (c) en la medida de lo posible, cada Parte dará un plazo razonable entre la publicación de regulaciones definitivas y la fecha en que entren en vigencia.

#### Artículo 11.8: Reglamentación Nacional

1. Cuando una Parte exija autorización para el suministro de un servicio, las autoridades competentes de una Parte, en un plazo razonable a partir de la presentación de una solicitud que se considere completa conforme con sus leyes y reglamentos, informarán al solicitante de la decisión relativa a su solicitud. A petición de dicho solicitante, las autoridades competentes de la Parte facilitarán, sin demoras indebidas, información referente al estado de la solicitud. Ésta obligación no se aplicará a las exigencias de autorización que se encuentran dentro del ámbito del Artículo 11.6.2.

2. Con objeto de asegurarse de que las medidas relativas a las prescripciones y procedimientos en materia de títulos de aptitud, normas técnicas y prescripciones en materia de licencias no constituyan obstáculos innecesarios al comercio de servicios, cada Parte procurará asegurar, como sea apropiado para cada sector específico, que cualquiera de tales medidas que adopte o mantenga:

- (a) se basen en criterios objetivos y transparentes, como la competencia y la capacidad de suministrar el servicio;
- (b) no sea más gravosas de lo necesario para asegurar la calidad del servicio; y
- (c) en el caso de los procedimientos en materia de licencias, no constituyan de por sí una restricción al suministro del servicio.

3. Si los resultados de las negociaciones relacionadas con el Artículo VI:4 del AGCS (o el resultado de cualquier negociación similar, desarrollada en otro foro multilateral en el cual las Partes participen) entran en vigor para cada Parte, este Artículo será modificado, como corresponda, después de que se realicen consultas entre las Partes, para que esos resultados tengan vigencia conforme a este Tratado. Las Partes coordinarán, según corresponda, en tales negociaciones.

#### Artículo 11.9: Reconocimiento Mutuo

1. Para los efectos del cumplimiento, en todo o en parte, de sus normas o criterios para la autorización o certificación de los proveedores de servicios o la concesión de licencias a los

mismos, y con sujeción a las prescripciones del párrafo 4, una Parte podrá reconocer la educación o experiencia obtenidas, los requisitos cumplidos o las licencias o certificados otorgados en un determinado país, incluyendo otra Parte o en país que no sea Parte. Ese reconocimiento, que podrá efectuarse mediante armonización o de otro modo, podrá basarse en un acuerdo o convenio con el país en cuestión o podrá ser otorgado de forma autónoma.

2. Cuando una Parte reconozca, autónomamente o por medio de un acuerdo o convenio, la educación o experiencia obtenidas, los requisitos cumplidos o las licencias o certificados otorgados en el territorio de otra Parte o de un país que no sea Parte, ninguna disposición del Artículo 11.3 se interpretará en el sentido de exigir que la Parte otorgue tal reconocimiento a la educación o experiencia obtenidas, los requisitos cumplidos o las licencias o certificados otorgados en el territorio de cualquier otra Parte.

3. Una Parte que sea parte en un acuerdo o convenio del tipo a que se refiere el párrafo 1, existente o futuro, brindará oportunidades adecuadas a otra Parte, si esa otra Parte está interesada, para que negocie su adhesión a tal acuerdo o convenio para que negocie con ella otro comparable. Cuando una Parte otorgue el reconocimiento de forma autónoma, brindará a otra Parte las oportunidades adecuadas para que demuestre que la educación, experiencia, licencias o certificados obtenidos o los requisitos cumplidos en el territorio de esa otra Parte deban ser objeto de reconocimiento.

4. Ninguna Parte otorgará el reconocimiento de manera que constituya un medio de discriminación entre países en la aplicación de sus normas o criterios para la autorización o certificación de los proveedores de servicios o la concesión de licencias a los mismos, **o una restricción encubierta al comercio de servicios.**

5. El Anexo 11.9 se aplica a las medidas adoptadas o mantenidas por una Parte en relación con la concesión de licencias o certificados para los proveedores de servicios profesionales, tal como se establece en ese Anexo.

#### Artículo 11.10: Transferencias y Pagos

1. Cada Parte permitirá que todas las transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios, se hagan libremente y sin demora desde y hacia su territorio.
2. Cada Parte permitirá que estas transferencias y pagos relacionados con el suministro transfronterizo de servicios se realicen en una moneda de libre uso al tipo de cambio vigente en el mercado en el momento de la transferencia.
3. No obstante los párrafos 1 y 2, una Parte podrá impedir la realización de una transferencia o pago, por medio de la aplicación equitativa, no discriminatoria y de buena fé de sus leyes relativas a:

- (a) quiebra, insolvencia o protección de los derechos de los acreedores;
- (b) Emisión, comercio u operaciones de valores, futuros, opciones o derivados;
- (c) Reportes financieros o mantenimiento de registros de transferencias cuando se necesario para colaborar con las autoridades responsables del cumplimiento de la ley o de regulación financiera;
- (d) Infracciones penales; o
- (e) Garantías del cumplimiento de órdenes o fallos en procedimientos judiciales o administrativos.

#### Artículo 11.11: Implementación

Las Partes se consultarán anualmente, o de otra forma que acuerden, para revisar la implementación de este Capítulo y considerar otros asuntos del comercio de servicios que sean de mutuo interés.

#### Artículo 11.12: Denegación de Beneficios

1. Una Parte podrá denegar los beneficios de este Capítulo a un proveedor de servicios de otra Parte si el servicio está siendo suministrado por una empresa de propiedad de o controlada por personas de un país que no sea Parte, y la Parte que deniegue los beneficios:

- (a) no mantiene relaciones diplomáticas con el país que no es Parte; o
- (b) adopta o mantiene medidas en relación con el país que no es Parte que prohíbe transacciones con esa empresa o que serían violadas o eludidas si los beneficios de este Capítulo se otorgan a esa empresa.

2. Sujeto a los Artículos 18.3 (Notificación y Suministro de Información) y 20.4 (Consultas), una Parte podrá denegar los beneficios de este Capítulo a un proveedor de servicios de otra parte que sea una empresa de esa otra Parte si la empresa no tiene actividades comerciales sustanciales en el territorio de ninguna Parte, salvo de la Parte que deniega y personas de un país que no sea Parte de la Parte que deniega, son propietarios o controlan la empresa.



## Artículo 11.13: Compromisos Específicos

### 1. Servicios de Envío Urgente:

- (a) Las Partes firman que las medidas que afecten a los servicios de envío urgente están sujetas a este Tratado.
- (b) Para efectos de este Tratado, los servicios de envío urgente significan la expedita recolección, transporte y entrega de los documentos, materiales impresos, paquetes, mercancías u otros artículos mientras que se tienen localizados y se mantiene el control de estos artículos durante todo el suministro del servicio. Los servicios de envío urgente no incluyen (i) servicios de transporte aéreo, (ii) servicios suministrados en el ejercicio de facultades gubernamentales o (iii) servicios de transporte marítimo.<sup>55</sup>
- (c) Las Partes expresan su deseo de mantener al menos el nivel de apertura de mercado que otorguen a los servicios de envío urgente existente a la fecha de suscripción de este Tratado.
- (d) Ninguna Parte de Centroamérica ni la República Dominicana adoptará o mantendrá ninguna restricción a los servicios de envío urgente que no se encuentre vigente en la fecha de suscripción de este Tratado. Cada una de esas Partes confirma que no tiene intención de destinar los ingresos de su monopolio postal para beneficiar los servicios de envío urgente, tal como se definen en el subpárrafo (b). Bajo el título 39 de Código de los Estados Unidos, una agencia de gobierno independiente determina si las tarifas postales cumplen los requisitos que cada clase de correo o tipo de servicio de correo lleva en el costo postal directo o indirecto atribuible a esa clase o tipo, mas la porción de todos los otros costos del Servicio Postal de Estados Unidos razonablemente asignables a esa clase o tipo.
- (e) Cada Parte asegurará que cuando su monopolio postal compita, ya sea directamente o a través de una empresa afiliada en el suministro de servicios de envío urgente fuera del alcance de sus derechos monopólicos, tal proveedor no abusará de su posición monopólica para actuar en su territorio de forma inconsistente con las obligaciones de las Partes conforme a los Artículos 11.2, 11.3, 11.4, 10.3 (Trato Nacional) ó 10.4 (Trato de Nación Más Favorecida). Asimismo, las Partes reafirman sus obligaciones conforme el Artículo VIII del AGCS.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Para mayor claridad, para los Estados Unidos, los servicios de envío urgente no incluyen la entrega de correspondencia sujeta al *Private Express Statutes* (18 U.S.C. § 1693 *et seq.*, 39 U.S.C. § 601 *et seq.*), pero sí incluye la entrega de correspondencia sujeta a las excepciones a, o las suspensiones promulgadas bajo, esos estatutos, los cuales permiten la entrega privada de correspondencia de extrema urgencia.

<sup>56</sup> Para mayor certeza, las Partes reafirman que nada en este Artículo está sujeto a la solución de controversias Inversionista - Estado conforme a la Sección B del Capítulo Diez (Inversión).

2. La Sección de la Parte en su Anexo 11.3 establece los compromisos específicos asumidos por esa Parte.

#### Artículo 11.14: Definiciones

Para los efectos de este Capítulo:

**Comercio transfronterizo de servicios o suministro transfronterizo de un servicio** significa el suministro de un servicio:

- (a) del territorio de una Parte al territorio de otra Parte;
- (b) en el territorio de una Parte, por una persona de esa Parte, a una persona de otra Parte;
- (c) por un nacional de una Parte en el territorio de otra Parte;

pero no incluye el suministro de un servicio en el territorio de una Parte por un inversionista de otra Parte, tal como está definido en el Artículo 10.28 (Definiciones) o por una inversión cubierta; **empresa** significa una “empresa” tal como se define en el Artículo 2.1 (Definiciones de Aplicación General) y una sucursal de una empresa;

**empresa de una Parte** significa una empresa constituida u organizada de conformidad con la legislación de esa Parte y las sucursales localizadas en el territorio de una Parte y que lleven a cabo actividades comerciales en ese territorio;

**Proveedor de servicios de una Parte** significa una persona de una Parte que pretenda suministrar o suministra un servicio;<sup>57</sup>

**Servicios profesionales** significa los servicios, que para su prestación requieren educación superior especializada o adiestramiento o experiencia equivalentes y cuyo ejercicio es autorizado o restringido por una Parte, pero no incluye los servicios prestados por personas que practican un oficio o a los tripulantes de naves mercantes y aeronaves; y

**Servicios aéreos especializados** significa cualquier servicios aéreo que no sea de transporte, tales como extinción de incendios, rociamiento, vuelos panorámicos, topografía aérea, cartografía aérea, fotografía aérea, servicio de paracaidismo, remolque de planeadores, servicios aéreos para el transporte de troncos y la construcción y otros servicios aéreos vinculados a la agricultura, la industria y de inspección.

#### **Anexo 11.9**

##### **Servicios Profesionales**

Elaboración de Normas Profesionales

1. Las Partes alentarán a los organismos pertinentes en sus respectivos territorios a elaborar normas y criterios, mutuamente aceptables, para el otorgamiento de licencias y certificados a

---

<sup>57</sup> Las Partes entienden que para efectos de los Artículos 11.2 y 11.3, “proveedores de servicios” tiene el mismo significado que “servicios y proveedores de servicios” en el AGCS.

proveedores de servicios profesionales, así como a presentar a la Comisión recomendaciones sobre su reconocimiento mutuo.

2. Las normas y criterios a que se refiere el párrafo 1 podrán elaborarse con relación a los siguientes aspectos:

- (a) educación – acreditación de escuelas o de programas académicos;
- (b) exámenes – exámenes de calificación para la obtención de licencias, inclusive métodos alternativos de evaluación, tales como exámenes orales y entrevistas;
- (c) experiencia – duración y naturaleza de la experiencia requerida para obtener una licencia;
- (d) conducta y ética – normas de conducta profesional y la naturaleza de las medidas disciplinarias en caso de que los proveedores de servicios profesionales las contravengan;
- (e) desarrollo profesional y renovación de la certificación – educación continua y los requisitos correspondientes para conservar el certificado profesional;
- (f) ámbito de acción – alcance o límites de las actividades autorizadas;
- (g) conocimiento local – requisitos sobre el conocimiento de aspectos tales como las leyes, las regulaciones, el idioma, la geografía o el clima locales; y
- (h) protección al consumidor – requisitos alternativos al de residencia, tales como fianza, seguro sobre responsabilidad profesional y fondos de reembolso al cliente para asegurar la protección a los consumidores.

3. Al recibir una recomendación mencionada en el párrafo 1, la Comisión la revisará en un plazo razonable para decidir si es consistente con las disposiciones de este Tratado. Con fundamento en la revisión que lleve a cabo la Comisión, cada Parte alentará a sus respectivas autoridades competentes, a poner en práctica esa recomendación, en los casos que correspondan, dentro de un plazo mutuamente acordado.

#### Licencias Temporales

4. Cuando las Partes lo convengan, cada una de ellas alentará a los organismos pertinentes de sus respectivos territorios a elaborar procedimientos para el otorgamiento de licencias temporales a los proveedores de servicios profesionales de otra Parte.

#### 11-10 Revisión

5. La Comisión revisará la implementación de este Anexo al menos una vez cada tres años.

## **Sección D: Guatemala**

1. Las Partes reconocen que Guatemala, a través del Decreto 8-98 del Congreso de la República, reformó el Código de Comercio de Guatemala, derogó el Decreto 78-71, que regula los contratos de agencia, distribución o representación y creó un nuevo régimen para agentes comerciales, distribuidores y representantes.
  
2. Durante el año después de la entrada en vigencia de este Tratado, los Estados Unidos y Guatemala alentarán a las partes que tienen contratos sin una fecha determinada de vencimiento que aún estén sujetos al Acuerdo 78-71 a renegociar dichos contratos. Los nuevos contratos deberán basarse en los términos y condiciones establecidos de mutuo acuerdo y en las disposiciones del Código de Comercio de Guatemala, que deberán regular las actividades de los agentes de comercio, distribuidores y representantes. Los Estados Unidos y Guatemala también alentarán a las partes de otros contratos de agencia, distribución o representación que permanecen sujetos al Decreto 78-71 para que renegocien esos contratos de acuerdo con el nuevo régimen al que se refiere el párrafo 1.
  
3. La ausencia de una disposición específica para la solución de diferencias en un contrato de agencia, distribución o representación deberá, en la medida de lo posible de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala, dar lugar a la presunción de que las partes pretendían arreglar cualquier diferencia a través de arbitraje vinculante.
  
4. Los Estados Unidos y Guatemala alentarán a las partes de contratos de agencia, distribución o representación a arreglar cualquier diferencia a través de arbitraje vinculante. En particular, si el monto y forma de cualquier indemnización no se establece en el contrato y la parte desea terminar el contrato, las partes podrán acordar recurrir a un arbitraje para establecer el monto, si es que existe, de la indemnización.
  
5. Para propósitos de esta Sección:
  - (a) fecha de terminación significa la fecha prevista en el contrato para la finalización del mismo, o la finalización de un plazo de extensión en un contrato acordado entre las partes del contrato; y
  - (b) contrato de agencia, distribución o representación tiene el mismo significado que bajo el Decreto 78-71.

## ANEXO III

EXPEDIENTE UIPSAT NO. 196-2009

Resolución No. R-SAT-GOLyDC-UIPSAT-160-2009 (Opinión Consultiva)



**Resolución No. R-SAT-GOLyDC-UIPSAT-160-2009**

**UNIDAD DE INFORMACION PÚBLICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.** Guatemala, tres de septiembre de dos mil nueve.

**ASUNTO:** El señor **MANUEL ENRIQUE ARRIAZA RÍOS**, Cédula de Vecindad No. A-1 620353, NIT 522517-5, de conformidad con la Ley de Acceso a la Información Pública, solicita se le indique: 1. Cuántas empresas exportadoras de servicios "outsourcing" están registradas en la SAT (estas incluyen Call Centers, Contact Centers, BPO's, ITO's); 2. están gravadas con el ISR estas actividades; 3. Procede su inscripción en regímenes de Maquila y Zonas Francas; 4. Cuántas están registradas en cada régimen; y, 5. Cuanto reportan globalmente en exportaciones.



**CONSIDERANDO**

Que la Ley de Acceso a la Información Pública, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y sujetos obligados por dicha ley.

**CONSIDERANDO**

Que toda la información relacionada al derecho de acceso libre a la información contenida en registros, archivos, fichas, bancos, o cualquier otra información de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados, se regirá por lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala y la Ley de Acceso a la Información Pública.

**CONSIDERANDO**

Que son sujetos obligados toda persona individual o jurídica, pública o privada, nacional o internacional de cualquier naturaleza, institución o entidad del Estado, organismo, órgano, entidad, dependencia, institución y cualquier otro que maneje, administre o ejecute recursos públicos, bienes del Estado, o actos de la administración pública en general, que está obligado a proporcionar la información pública que se le solicite, dentro de los que se incluye a la Superintendencia de Administración Tributaria.

*NICOLÁS LEON*  
**Lic. José Vicente Lemus Muñoz**  
Gerencia de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente

*Ángel Estuardo Menéndez Ochoa*  
**Lic. Ángel Estuardo Menéndez Ochoa**  
Gerente de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente.  
Unidad de Información Pública  
UIPSAT



**CONSIDERANDO**

Que por medio de la Resolución SAT-S-828-2008 de fecha 19 de diciembre de 2008, el Superintendente de Administración Tributaria designó a la Gerencia de Orientación Legal y de Derechos del Contribuyente, como la Unidad de Información Pública de la SAT, de conformidad con el artículo 68 de la Ley.

**CONSIDERANDO**

Que según el artículo 45 de la Ley de Acceso a la Información Pública establece que a toda solicitud de información pública deberá recaer una resolución por escrito y que quienes solicitaren información pública tendrán derecho a que ésta les sea proporcionada por escrito o a recibirla a su elección por cualquier otro medio de reproducción.

**CONSIDERANDO**

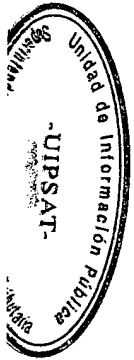
Que se tiene a la vista para resolver la solicitud de información con relación a "...1. Cuántas empresas exportadoras de servicios "outsourcing" están registradas en la SAT (estas incluyen Call Centers, Contact Centers, BPO's, ITO's); 2. Están gravadas con el ISR estas actividades; 3. Procede su inscripción en regímenes de Maquila y Zonas Francas; 4. Cuántas están registradas en cada régimen; y, 5. Cuanto reportan globalmente en exportaciones...", formulada por el señor **MANUEL ENRIQUE ARRIAZA RÍOS**, luego del análisis y consultas efectuadas, se remite la información.

**POR TANTO**

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento a lo establecido en los artículos 1, 3, 4, 6, 16, 18, 19, 20, 38, 40, 41, 42, y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República, Ley de Acceso a la Información Pública.

**RESUELVE**

- I. Admitir para su trámite la solicitud de información formulada por el señor **MANUEL ENRIQUE ARRIAZA RÍOS**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Se toma nota del lugar que indica para enviar la información.
- IV. Informar al Señor **MANUEL ENRIQUE ARRIAZA RÍOS**, lo siguiente:



Lic. José Vicente Leamas Muñoz  
Gerente de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente

*[Handwritten signature]*  
Lic. Ángel Estuardo Méndez Ochoa  
Gerente de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente  
Unidad de Información Pública  
-UIPSAT-  
**SAT**



1. Cuántas empresas exportadoras de servicios "outsourcing" están registradas en la SAT (estas incluyen Call Centers, Contact Centers, BPO's, ITO's):

Conforme al Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República (**artículo 21**), "...Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria..."

El citado Código (**artículo 112**), señala que "...Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:

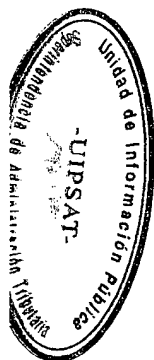
...b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos....

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Decreto número 27-92 del Congreso de la República, entiende por exportación de servicios: "...La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaría vigente..." (**artículo 2, numeral 4**).

Toda persona individual o jurídica, inscrita ante la Administración Tributaria como contribuyente, puede generar servicios en el país destinados a usuarios con residencia en el exterior, que no necesariamente requerirían de su inscripción previa como exportadores, sino solamente cumplir con las formalidades que las leyes tributarias exigen para la venta de los mismos.

La Superintendencia de Administración Tributaria administra un registro de los exportadores que, conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tengan derecho a devolución de crédito fiscal de IVA, que cumplan las condiciones señaladas en dicha Ley (**artículos 24 y 25**) y en su Reglamento (**artículos 26 al 29**).

BPO (Business Process Outsourcing), o "Externalización de Procesos de Negocios", es la subcontratación de funciones de procesos de negocios



*NICOLÁS...*  
Lic. José Vicente Lemus Muñoz  
Gerencia de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente

*[Signature]*  
Lic. Angel Esteban Rodríguez Ochoa  
Gerente de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente  
Unidad de Información Pública  
-UIPSAT-





SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

en proveedores de servicios, ya sea internos o externos a la compañía, usualmente en lugares de menores costos.

La tecnología de la información y las comunicaciones han permitido que parte del trabajo de las empresas se pueda realizar en diferentes lugares, y más aún, que sea hecho por otras empresas especializadas a un coste menor.

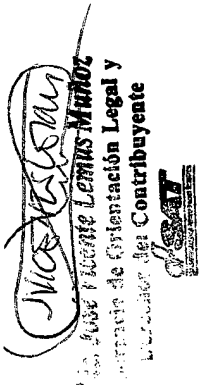
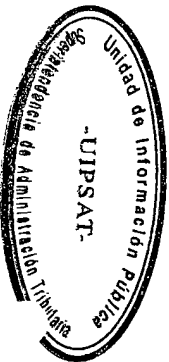
Existen BPO's de Servicios de Customer Contact: call centers, contact center, servicio de atención al cliente, de reclamos, etc., o de Servicios de Gestión de la Información: control del flujo de la información, de los medios de soporte (hardware, software), así como todo lo relacionado con tecnologías de la información y la comunicación.

Conforme a información proporcionada por el Ministerio de Economía, actualmente existen **diez (10) empresas** calificadas bajo el Decreto No. 29-89 del Congreso de la República, que se dedican a la prestación de servicios de:

- ✓ Producción de información comercial por medios electrónicos a través de CD's;
- ✓ Proceso y transformación de datos en bases de datos de información;
- ✓ Procesamiento de información comercial por medios electrónicos en general y producción de software;
- ✓ Procesamiento de datos, transformación de información;
- ✓ Producción y procesamiento de información;
- ✓ Producción de información comercial;
- ✓ Producción de información comercial por medios electrónicos en general;
- ✓ Procesamiento de diversos tipos de información y desarrollo de programas informáticos;
- ✓ Maquila de tecnología, datos, datos vía voz, transformación de información;
- ✓ Maquila de tecnología, datos, datos vía voz, procesamiento de datos.

Las empresas calificadas exportan la información procesada en CD's.

De acuerdo a información proporcionada por el Registro de Exportadores de la Oficina Tributaria Guatemala, División de Recaudación y Gestión de la Gerencia Regional Central, las diez (10) empresas calificadas bajo el Decreto No. 29-89 del Congreso de la República, no obstante exportar los servicios que prestan, no se encuentran inscritas en el Registro de Exportadores que les daría derecho a solicitar devolución de crédito fiscal.





SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

del IVA, con base en el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## 2. Están gravadas con el ISR estas actividades:

El Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta, considera contribuyentes del impuesto a las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo (**artículo 2**).

La citada Ley considera renta de fuente guatemalteca (**artículo 4**), todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

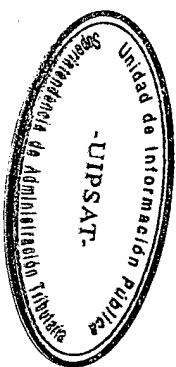
El impuesto sobre la renta se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta (**artículo 7**).

El tipo de servicios a los que se refiere la consulta, están gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Debe tomarse en cuenta que, conforme al Decreto número 29-89 del Congreso de la República, las diez (10) empresas calificadas al amparo de la citada Ley y que prestan servicios telemáticos anteriormente relacionados, gozan de exención del Impuesto Sobre la Renta que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación.

## 3. Procede su inscripción en regímenes de Maquila y Zonas Francas:

La Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto número 29-89 del Congreso de la República, señala que "...Para poder calificar una empresa al amparo de la presente Ley y gozar de los beneficios que otorga, los interesados deberán presentar solicitud a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, acompañando un informe técnico económico, firmado por el Representante legal o propietario de la empresa, que cumpla con los requisitos e información indicados en los instructivos que proporcione dicha dependencia..." (**artículo 20**). De manera que es competencia del Ministerio de Economía



Lic. José Vicente Lemus Méndez  
Gerencia de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente  
SAT



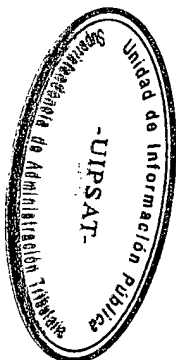
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

determinar si procede o no su inscripción o calificación al amparo de la citada Ley.

La Ley de Zonas Francas, Decreto número 65-89 del Congreso de la República, señala que la instalación, desarrollo y operación de las zonas francas será autorizadas por resolución emitida por el Ministerio de Economía (**artículo 10**), siendo el citado Ministerio, a iniciativa de la entidad administradora (**artículo 17**) la responsable de autorizar la operación de los usuarios en la Zona Franca, siendo éstos industriales, comerciales o de servicios.

#### 4. Cuantas están registradas en cada régimen;

Siendo el Ministerio de Economía la dependencia con competencia para la calificación y autorización de empresas calificadas bajo el Decreto No. 29-89 del Congreso de la República y de entidades administradoras y usuarios de Zonas Francas conforme al Decreto No.65-89 del Congreso de la República, es dicho Ministerio el responsable de llevar el control de las empresas registradas en cada régimen.



El Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Economía, Acuerdo Gubernativo No. 182-2000 del 12 de mayo del año 2000, impone a la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión la función de administrar el régimen de fomento a las exportaciones y desarrollo de zonas francas (**artículo 10, inciso h**), por lo tanto, corresponde al citado Ministerio el registro de las empresas calificadas y autorizadas al amparo de los Decretos 29-89 y 65-89 del Congreso de la República.

#### 5. Cuanto reportan globalmente en exportaciones:

De acuerdo a información proporcionada por la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, las diez (10) empresas calificadas bajo el Decreto No. 29-89 del Congreso de la República, han presentado declaraciones de mercancías ante las autoridades aduaneras por exportaciones realizadas durante el año 2008 a la fecha, por valor total FOB de US\$5,477.00.

Se hace la aclaración que de conformidad con el artículo 45 en su párrafo final de la Ley de Acceso a la Información Pública, la información se proporciona en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprende el procesamiento de la misma ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

*Nicolea*  
Lic. José Vicente Lemus Muñoz  
Gerencia de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente  
SAT

*Angel Estuardo Menéndez Ochoa*  
Lic. Angel Estuardo Menéndez Ochoa  
Gerente de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente  
Unidad de Información Pública  
UIPSAT  
SAT



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

- V. Entréguese imagen de la presente resolución a **MANUEL ENRIQUE ARRIAZA RÍOS**, con la información solicitada contenida en esta resolución, entregándose copia de la misma al correo electrónico **manuelarriaza@gua.net**
- VI. Diligenciado lo anterior, **ARCHIVENSE** las actuaciones para los efectos pertinentes.

*Lic. Angel Estuardo Menéndez Ochoa*  
Gerente de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente  
Unidad de Información Pública  
-UIPSAT-



*Manuel Arriaza*  
**Lic. José Vicente Lemus Muñoz**  
Gerencia de Orientación Legal y  
Derechos del Contribuyente

