

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



**DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
EN LA DENEGATORIA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN
DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

LICENCIADA

ZUCELY PAOLA LÓPEZ CARIAS

GUATEMALA, ABRIL DE 2024



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
EN LA DENEGATORIA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN
DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

TESIS

presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por la Licenciada

ZUCELY PAOLA LÓPEZ CARIAS

previo a conferírsele el Grado Académico de

MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO
(*Magister Scientiae*)

Guatemala, abril de 2024



HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO:	M. Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:	Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II	Lic. Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Lic. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO:	M. Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
DIRECTOR:	Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL:	Dra. Herminia Isabel Campos Pérez
VOCAL:	Dr. William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE:	Dr. Félix Rodolfo Ayala López
VOCAL:	Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
SECRETARIO:	M. Sc. Pablo Andrés Bonilla Hernández

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala, 21 de febrero de 2,023

Doctor

Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

Director de la Escuela de Estudios de Postgrado

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su despacho.

Respetable Dr. Luis Cáceres:

Por este medio lo saludo de forma respetuosa y cordial, esperando que todas sus actividades las realice con éxito. El motivo de la presente es hacer constar que se ha recibido por parte de la Licenciada **ZUCELY PAOLA LÓPEZ CARIAS** las enmiendas de su tesis denominada **“DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA DENEGATORIA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN”** mismas que fueron recomendadas por parte del tribunal que realizó el examen privado el día 11 de mayo del 2022. Estas consistían en:

1. Reducir la hipótesis y las conclusiones, estas últimas deben pronunciarse principalmente en cuanto a si se comprobó o no su hipótesis.
2. Complementar la investigación con trabajo de campo (se sugiere entrevistas y encuestas) que contribuyan a comprobar/improbar su hipótesis.
3. Se sugiere aplicar adecuadamente normas APA y verificar que todas sus fuentes estén debidamente citadas.

Las recomendaciones de enmienda fueron formuladas por el tribunal examinador, conformado por el Dr. Félix Rodolfo Ayala López (Presidente), Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando (Vocal) y MSc. Pablo Andrés Bonilla Hernández (Secretario).

El tribunal me delegó la recepción de las enmiendas razón por la cual al concluir la labor emito la presente carta en donde se hace constar que la licenciada **ZUCELY PAOLA LÓPEZ CARIAS** a mi juicio, cumplió con observar las recomendaciones requeridas por el Tribunal, las cuales tomaron lugar

luego de una serie de comunicaciones sostenidas presencialmente y a distancia con dicha profesional, por lo que al haberse cumplido con las mismas me permito respetuosamente recomendar se prosiga con el proceso correspondiente.

Sin otro particular, me suscribo de usted con muestras de consideración y respeto.



Lic. Cristian José Rosales Quiroa
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
Colegiado No. CPA-7,165

MSc. Cristian José Rosales Quiroa

Colegiado no. 7,165

Tutor de tesis

Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura en Letras
Correo electrónico: ortografiataller@gmail.com
Celular: (502) 50051959

Guatemala, 08 de marzo de 2023

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

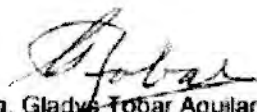
Señor director:

Por la presente hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción, ortografía, sistema de referencias y estilo, de la tesis denominada:

**DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA DENEGATORIA
EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO**

De acuerdo con lo anterior, considero que este documento académico presentado por la Lda. Zucely Paola López Carías, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora

Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Dra. Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura
en Letras.
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada. 1450



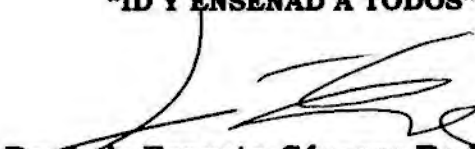
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 29 de febrero del año dos mil veinticuatro.-----

En vista de que la Licenciada Zucely Paola López Carias, aprobó el examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en las actas número 21-2022 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA DENEGATORIA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGRAGADO.** Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

DEDICATORIA

A DIOS

Por guiar mi vida, darme fortaleza y manifestar tus bendiciones durante toda mi vida.

A MI MADRE

Clarita, te admiro y agradezco tu infinito amor, eres mi ejemplo de superación.

A MI HIJO

José Andrés regalo de Dios, eres el ángel que ilumina y da sentido a mi vida.

A MI HERMANO

Roberto (Q.E.P.D) siempre estás a mi lado, te guardo en mi corazón.

A MIS SOBRINOS

Lili, Paola y Carlos, por su cariño incondicional

A MI PADRE ADOPTIVO

Héctor “El Pache” (Q.E.P.D), por cuidarme y protegerme.

A MI FAMILIA

Por compartir conmigo este momento tan especial.

A MIS AMIGOS

Quienes han reído y llorado a mi lado, gracias por el apoyo en todo momento.

A

La gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, **"Id y enseñad a todos"**.



ÍNDICE

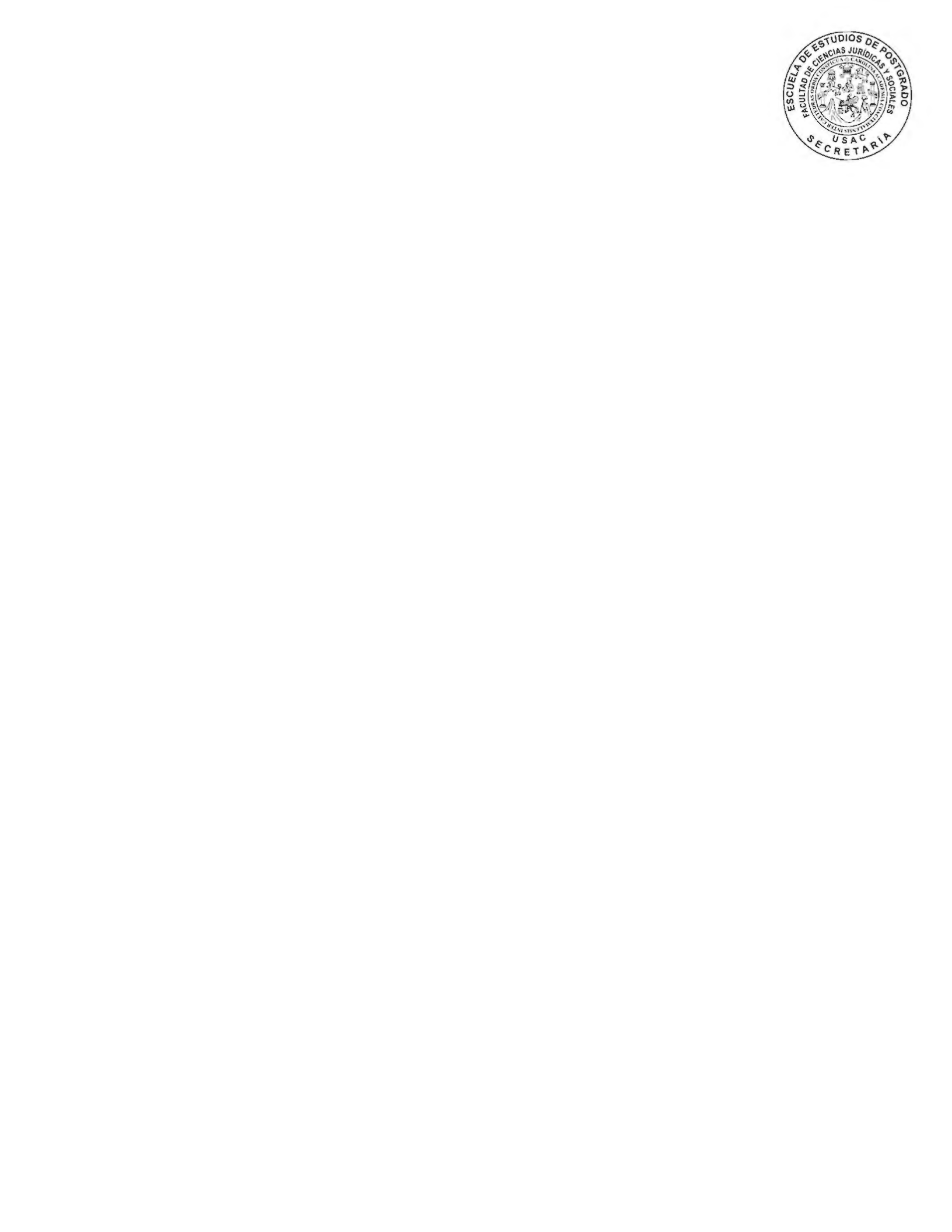
INTRODUCCIÓN.....	i
CAPÍTULO I.....	1
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	1
1.1 Historia.....	1
1.2 Funciones y Competencias Principales.....	13
1.3 Estructura Organizacional.....	19
1.3.1 El Directorio	19
1.3.2 Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero	20
1.3.3 Superintendente de Administración Tributaria.....	22
1.3.4 Intendencia de Aduanas.....	24
1.3.5 Intendencia de Recaudación	25
1.3.6 Intendencia de Fiscalización.....	25
CAPÍTULO II.....	31
REGIMEN OPTATIVO DE SOLICITUD DE CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES.....	31
2.1 Principios	34
2.1.1 Principio de justicia tributaria	39
2.1.2 Principio de no confiscación.....	40
2.1.3 Principio de irretroactividad	41
2.2. Impuestos	42
2.2.1 Impuestos Directos	43
2.2.2 Impuestos Indirectos:.....	43
2.3. Impuesto al Valor Agregado.....	44
2.4 Antecedentes Históricos del Impuesto al Valor Agregado:	44
2.5 Definiciones.....	46
2.6 Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal a los exportadores.....	48
2.7 Justificación de la solicitud de Devoluciones de Crédito Fiscal.....	55



2.8 Inscripción y Autorización para emitir Dictamen ante el Registro de Contadores Públicos y Auditores.	58
2.9 Motivos de Denegatoria de Solicitud.	66
2.10 Retenciones a cargo de Exportadores.	71
2.11 Bancarización en Materia Tributaria.	73
CAPÍTULO III	75
REQUISITOS CONTEMPLADOS POR LA LEY DEL IVA, PARA LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN OPTATIVO	75
3.1 Documentación a Adjuntar en la Solicitud	78
3.2 Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal.	83
3.2.1 Auditoría Externa Fiscal al Crédito Fiscal	88
3.2.2 Evidencia de Auditoría	92
3.2.3 Responsabilidad del Contador Público y Auditor	97
3.3 Presentación de la Solicitud	103
CAPÍTULO IV	105
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO	105
4.1 Aspectos Generales	105
4.2 Clasificación del Procedimiento	108
4.2.1 Por la forma en que se inicia	108
4.2.2 Por las razones que le dan origen	109
4.3 Fases del Procedimiento Administrativo Tributario	110
4.4 El debido proceso en el procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal, Régimen Optativo.	116
4.5 Fundamento de las Resoluciones de Denegatoria	124
CAPÍTULO V	131
DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA DENEGATORIA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	131
5.1 La Discrecionalidad como fuente de Derecho Tributario	134
5.2 Violación de los postulados constitucionales mediante la aplicación de la discrecionalidad en las resoluciones del régimen optativo de devolución.	137



Expediente 2944-2013, Apelación de Sentencia De Amparo	146
Expediente 4857-2017, Amparo en Única Instancia	150
Expediente 3448-2019, Apelación de Sentencia de Amparo	154
Expediente No. 6762-2019, Amparo en Única Instancia	157
Expediente 2884-2020, Amparo en Única Instancia	162
5.3 Encuestas realizadas a contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo de Devolución	166
CONCLUSIÓN	169
BIBLIOGRAFÍA	171





INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria fue creada para fortalecer y modernizar la recaudación en el país, siendo la encargada de ejercer la administración del régimen tributario, para lo cual verifica el cumplimiento de la legislación tributaria y aduanera, cuenta para ello con el Directorio quien debe tomar las decisiones estratégicas de la institución; además para cumplir sus funciones se encuentra el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero que fue creado con las reformas realizadas en el decreto 37-2016 y es quien conoce y resuelve todos los recursos en materia tributaria y aduanera, siendo este quien debe dar con lugar o sin lugar el recurso Administrativo Tributario.

En cuanto a las funciones que derivan del ejercicio del régimen tributario, se encuentra la Intendencia de Fiscalización, que es la encargada de la supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas relacionadas con los contribuyentes, para el caso específico de la presente investigación contribuyentes-exportadores del Impuesto al Valor Agregado, que, a su vez, delega en la División de Crédito Fiscal del IVA de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos y en la División de Fiscalización de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, las acciones para determinar la procedencia o improcedencia de las solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal del IVA.

En cuanto a las solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal del IVA, es importante mencionar que estas proceden de la actividad que realizan los contribuyentes que no pueden compensar el crédito fiscal que generan con sus compras locales, debido a que no generan débitos fiscales por su calidad de exportadores. Para estas solicitudes existen varios regímenes, los cuales son: régimen especial, régimen general, régimen electrónico y régimen optativo, cada uno de los cuales presenta sus particularidades y requisitos, en cuanto a la devolución que solicitan.

Para el presente trabajo de investigación nos centraremos en el régimen optativo de devolución, en el que se puede solicitar el 100% del crédito fiscal, que se encuentra



regulado en el artículo 24, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, que establece, entre otros requisitos, la emisión de un dictamen emitido por un Contador Público y Auditor independiente, quien debe estar inscrito en la Administración Tributaria para poder emitir dicho dictamen, siendo esta una particularidad muy importante, por ser este profesional el responsable de consignar si es procedente la devolución.

Después de ser emitido un dictamen profesional, la solicitud es revisada por la Administración Tributaria, que emite la resolución de procedencia o denegatoria de la solicitud. Los motivos de la denegatoria se encuentran regulados en el mismo artículo de la ley, sin embargo, en algunas ocasiones, la Administración Tributaria dicta resoluciones fundamentadas en criterios discrecionales y no en el marco legal correspondiente, por lo cual, se realiza el análisis de algunas sentencias relacionadas con la devolución de crédito fiscal, en cuanto a la aplicación de criterios discrecionales para la emisión de resoluciones que deniegan el derecho de devolución de crédito fiscal de los contribuyentes.



CAPÍTULO I

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Historia

En la actualidad, la Administración Tributaria se desarrolla como una institución del Estado, cuya labor estriba en apoyar el desarrollo de un país por medio de la recaudación de tributos. Esta labor ha conllevado la superación de obstáculos propios de la tributación, con el mejoramiento constante de los recursos humanos, financieros y tecnológicos en los procesos que la conforman.

En cuanto al origen de la Administración Tributaria a nivel de doctrina, es menester mencionar a Matthijs Alink y Victor van Konmmmer, quienes indican:

Hoy por hoy, la burocracia tiene una connotación negativa, pero en el inicio del siglo XX, sus ideas eran una revolución en una sociedad con democracia parlamentaria, una clase media emancipándose y una nueva tributación en la forma de naciones moldeadas por el Impuesto Sobre la Renta. Las ideas de Weber estaban basadas en la suposición que la administración pública tiene que ser neutral, independiente, estable y confiable. (Kommer & Alink, 2011, p.79)

Como se puede determinar, de acuerdo con la definición anterior, originalmente la Administración Tributaria se desempeñaba dentro del marco de la administración pública; en Guatemala se creó el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, sin



embargo, se considera importante mencionar algunos aspectos que se aplicaron en Guatemala para su formación y estructuración a través del tiempo.

Durante la existencia de la sociedad maya en el ámbito local, los señores recibían tributos que en su mayoría era en especie lo cual se obtenía por medio del trabajo en agricultura y obras de construcción, existiendo la posibilidad de que en las guerras de conquista, también esta haya sido una forma de tributo principalmente en los casos de posibles alianzas o derrotas producto de la relación batalla-conquistas-tributos, esto último que pudiese ser considerado en algunos casos regalos; lo cual demuestra la existencia de la Administración Tributaria en la Época Colonial, pero no con una estructura administrativa definida y fines con las que debe funcionar.

Se considera que la Administración Tributaria, como tal, tiene sus orígenes desde la Época Colonial, en virtud que deviene del hecho del manejo y destino de los tributos que se recaudaban a favor de la corona española; en América Latina, como resultado del descubrimiento y conquista por parte de España, el aparato político administrativo de las Indias pasó por un proceso de reorganización. Lo que conlleva que:

Surgieron dos instituciones para atender los asuntos relacionados con las tierras descubiertas, a saber: la Casa de Contratación de Sevilla, fundada en 1503, encargada de regular el control del comercio y el control de pasajeros y carga, y el Consejo de Indias, establecido en 1517, que coordinaba la organización administrativa, la autoridad legislativa y el control político, cuya competencia se extendían a todo lo largo y ancho de América. (Ovando, 2015, p.236)



La economía y tributos como tales, se originaba y provenía de la encomienda la cual en esencia era la cantidad de indígenas considerados esclavos para que laboraran en forma gratuita y con ello generar riqueza a la oligarquía dominante en los repartimientos que les fueron otorgados a los españoles, que consistía en la cantidad de tierra que tenían bajo su poder y control para la agricultura, extracción de minerales y generación de metales que incrementaban su fortuna.

En la primera fase de la estructura administrativa del régimen colonial español en América, correspondió a la Casa de Contratación organizar y recaudar los fondos de la real hacienda. Estos fondos se clasificaban en diversas ramas según su origen y/o utilización. Según Ismael Sánchez Bella, el sistema impositivo colonial se dividía así: 1) Impuestos sobre los actos (tráfico y operaciones comerciales, producción minera, producción agrícola, concesión de empleos y beneficios; 2) impuestos sobre las personas; 3) impuestos sobre las rentas estancadas, 4) ingresos extraordinarios (venta de oficios, situados, servicios). (Ovando, 2015, p.239)

Este sistema tuvo vigencia durante la Época Colonial, cabe mencionar que durante breve tiempo en la monarquía constitucional se implementaron las Cortes de Cádiz en 1812, pero en 1814 se eliminaron y el monarca retomó el poder y el control administrativo de los tributos.

En el período de independencia y debido a los inconvenientes siempre existentes en la recaudación de tributos, la hacienda pública refleja “Según Vela, al 29 de septiembre de



1821 la Tesorería contaba con la existencia efectiva de sesenta pesos y medio real. Agrega “que esa había sido la “triste situación” de la hacienda, pues los ingresos siempre fueron bastante menores que los gastos... Según Vela, la Guatemala independiente no tenía fondos para subsistir mayormente cuando no le es posible suplirla sin peligro con nuevas contribuciones.” (Ovando, 2015, p.241). Esto originó las crisis políticas entre conservadores y liberales, que incluso desde esos tiempos conllevó el crear nuevos tributos para la obtención de sus fines y el obtener préstamos del exterior.

Con la reforma liberal en Guatemala, existieron varios acontecimientos relacionados con la Administración Tributaria, entre otros, se creó la Secretaría de Hacienda, que tendría a su cargo la recaudación de tributos, por el Decreto 32 se crearon los impuestos por derechos de exportaciones surge con ello el Derecho Aduanero. En 1877, se organizó la legislación tributaria. “En 1881, el 15 de septiembre, como parte de la reorganización administrativa, se decretó el primer Código Fiscal de Guatemala. Este cuerpo legal tenía como propósito consignar disposiciones adaptables al desarrollo económico del país, a la buena administración de las rentas públicas y a la seguridad de los derechos del erario” (Ovando, 2015, p.243 y 244) Lo cual siempre seguía en forma centralizada en la Secretaría de Hacienda, y eso se reflejó durante la época de la reforma liberal, es oportuno indicar que la Secretaría en mención tenía a su cargo las administraciones de rentas departamentales y municipales de todo el país encargadas de recaudar localmente los impuestos que financiaban el presupuesto del estado guatemalteco.



Durante la época de la Revolución en Guatemala, a la Secretaría de Hacienda se le denominó Ministerio de Hacienda y Crédito Público, sin embargo, aún se mantenía la centralización, porque la recaudación de impuestos era por medio de las Administraciones de Rentas que funcionaban en los departamentos bajo sistemas en su mayoría manuales y ya no aplicables para la época, lo que fomentaba la evasión fiscal por ser demasiados engorrosos y burocráticos.

En los años '70, se creó el Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del cual formó parte la Dirección General de Rentas Internas, que tenía a su cargo funciones específicas:

El control, la recaudación y la fiscalización de los impuestos internos y demás ingresos que percibía el Estado y, en el Reglamento de la Dirección General de Rentas Internas se completó entre otras, el Departamento de Catastro, Departamento de Receptoría y Cobros y el Departamento de Control de Contribuyentes. (Dirección de Comunicación Social, Ministerio de Finanzas, 2014, p.3)

La Dirección General de Aduanas fue creada por medio del Código de Aduanas de 1935, en el cual se establecía que dependía del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En el referido Código se normó quienes la integraban y las atribuciones y responsabilidades de cada uno de los integrantes de dicha Dirección.

En el año de 1972, formó parte la Dirección General de Aduanas, como una dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, y tenía a su cargo la Dirección Administrativa de las Aduanas de la República de Guatemala y otras actividades que se



le relacionen incluyendo el velar el cumplimiento adecuado de las leyes, reglamentos, convenios internacionales y demás disposiciones que se relacionen, por lo que se infiere que era la encargada de los tributos que graven el comercio externo y por su parte la Dirección General de Rentas Internas era la encargada de los tributos internos, tal y como se expuso anteriormente, lo que demuestra que Guatemala, tenía la recaudación tributaria de forma centralizada en esas dos Direcciones que dependían del Ministerio de Finanzas Públicas y antes de ello del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Lo antes expuesto, implicaba que el Jefe de Estado de Guatemala, nombrara al Ministerio de Finanzas públicas y este, a su vez, a los directores generales, quienes se circunscribían a las políticas de gobierno en forma temporal, lo cual no podía seguir siendo factible, porque el riesgo era mayor en incurrir en aplicar normas tributarias en forma arbitraria, porque tenían que cumplirse aquellas a los intereses del gobierno central y en la parte procedimental los mismos directores entraban a conocer los recursos que en derecho le correspondían a los contribuyentes, por lo que asumían el rol de juez y parte, con lo cual no existía independencia de las actividades por parte de los órganos y dependencias del gobierno de turno con las de la Administración Tributaria lo cual influía en la inexistencia de neutralidad en el marco político tributario.

Las Direcciones Generales de Rentas Internas y de Aduanas, como dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas, tuvieron a su cargo la recaudación de los tributos internos y externos de Guatemala, y como consecuencia de los Acuerdos de Paz, en todo lo relacionado con los aspectos socioeconómicos y situación agraria, en su apartado IV, relativo a la modernización de la Administración Pública y Fiscal, surge el



compromiso, entre otros, el fortalecimiento de la Administración Tributaria. Por lo que, de acuerdo con ese compromiso, es pertinente citar a Alink y Konmmer, porque mencionan las funciones principales de la Administración Tributaria y lo que deben tener:

Un registro apropiado y completo de los contribuyentes, incluyendo la detección de la falta de registro y registro falso; procesamiento de las declaraciones de impuestos, retenciones e información por parte de terceros (esto puede influir en la evaluación administrativa de las declaraciones bajo un sistema de evaluación administrativa); verificación o inspección de cuan correcta y completa es la información recibida (incluyendo las actividades de auditoría); proceso del cobro coactivo de la deuda; manejo de las apelaciones y quejas administrativas; suministro de servicio a los contribuyentes. Un suministro efectivo de servicio a los contribuyentes requiere del diseño e implementación de todos los procesos operados por la Administración Tributaria para hacer que estos procesos sean de fácil acceso y que los mismos operen a bajo costo para los contribuyentes. Aparte de eso, las actividades de servicio al contribuyente también incluyen asistencia mediante respuestas a preguntas sobre un amplio rango de asuntos usando una variedad de canales de acuerdo con las necesidades de los contribuyentes; un proceso separado regulado por diferentes reglas y procedimientos es la detección y encausamiento del fraude tributario. (Kommer V.V, 2011, p.77)



Es oportuno indicar que una Administración Tributaria efectiva, según los autores Alink y Konmmer (2011) requiere:

- “Un marco legal apropiado que suministre un equilibrio apropiado de los derechos y obligaciones del contribuyente y un conjunto adecuado de poderes administrativos de la Administración Tributaria.
- Un ambiente de integridad y buen gobierno basado en un conjunto de valores fundamentales con respecto a la conducta requerida del personal, con disposiciones adecuadas para asegurar la integridad de los sistemas, procesos y procedimientos y las prácticas y comportamientos del personal. Transparencia en la misión, visión, metas, y planes estratégicos operativos, y rendición de cuentas en el uso de recursos, actividades y resultados tanto en términos de productos como de resultados.
- Estructuras y gestión eficientes y efectivas, incluyendo una sede efectiva, cantidad y tipo de niveles administrativos apropiados que aseguren un ámbito efectivo de control y una buena mezcla de mecanismos de coordinación relacionada con funciones y procesos, tipo de impuestos y tipo de contribuyentes.
- Una estrategia de trato al contribuyente, basada en técnicas de gestión de riesgo de cumplimiento dirigidas a la creación de un ambiente de cumplimiento voluntario, entendimiento del comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes y a desarrollo de estrategias de tratamiento para abordar en



forma efectiva el comportamiento de los contribuyentes mediante el suministro de un servicio al contribuyente focalizado, y actividades efectivas para asegurar el cumplimiento.

- Procesos y procedimientos eficientes racionalizados reduciendo los costos operativos y los costos de cumplimiento de los contribuyentes. Una Administración Tributaria eficiente requiere de una amplia cobertura de la información del contribuyente mediante información de terceros, un uso apropiado de los sistemas de retención y un uso amplio de informática para recolectar y procesar los formularios de información al contribuyente, al igual que para y de terceros, a fin de facilitar la evaluación del riesgo y prácticas de auditoría, y para suministrar información gerencial.
- Políticas y prácticas modernas de administración de recursos humanos que aporten salarios y condiciones laborales apropiadas, que promuevan altos niveles de integridad entre el personal y un comportamiento libre de corrupción, y que brinde incentivos para un alto desempeño y desarrolle las habilidades profesionales del personal. Las decisiones sobre reclutamiento, promociones y sanciones del personal deben basarse en razones profesionales con una mínima interferencia política. (p.78)

Hasta antes de modernizar y fortalecer la Administración Tributaria, existían muchos factores políticos, sociales y económicos que no le permitían al Estado de Guatemala recaudar mucho menos fiscalizar adecuadamente los tributos, porque la cultura tributaria



en la mayoría de países de Latinoamérica es deficiente, no se tiene el hábito ni menos la costumbre de pagar impuestos porque a la forma de pensar de los contribuyentes es que no se destinan los impuestos a donde tienen objetivo primordial, además del contrabando aduanero en auge lo que implica consecuencias negativas en el país entre ellas la competencia desleal; el auge o incremento de amnistías fiscales que promovían el desánimo de contribuyentes que cumplían con su deber de tributar porque bajo esa figura condonaban las obligaciones sustantivas, accesorias y formales de la obligación tributaria y con ello se incrementaba también el desorden y caos en el ordenamiento jurídico tributario de la época.

En la *Memoria de labores de la Superintendencia de Administración Tributaria*, del año 1998, indica que:

En el cumplimiento del compromiso de fortalecimiento de la Administración Tributaria que el Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas en 1997, inició un conjunto de acciones dentro de las cuales se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- ... El objetivo del proyecto de creación fue que la entidad encargada de la Administración Tributaria naciera como una institución autónoma, descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la Administración Tributaria y aduanera y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. (p.7)



Por lo que se infiere el surgimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- fue con base en que existiera un órgano encargado de la recaudación en forma descentralizada para cumplir con esa función.

De tal manera que, en Guatemala, el manejo y recaudación de tributos, a partir de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria lleva a considerar que:

Es necesario indicar dos momentos en la institucionalización de la SAT, que permiten visualizar sus perspectivas, a pesar de que entre ambas situaciones existen diferencias importantes. El primer momento se refiere a la transición entre la Dirección General de Rentas Internas y la SAT, en donde el tiempo, los mecanismos y los instrumentos legales que se emitieron, facilitaron una transición más gradual y con mayores posibilidades de dimensionar la complejidad de las funciones trasladadas a la SAT, así como auguran mejores condiciones para la Administración Tributaria en el futuro.(...) El segundo momento, se refiere al caso de la Dirección General de Aduanas, en donde la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que a partir de un año de la vigencia de dicha ley-la misma se emite por el Congreso de la República el 12 de enero de 1998-, la SAT deberá haber asumido todas las funciones y responsabilidades de las referidas dependencias. (Lionel, 2000, p.44 y 45)

Lo que permite afirmar que las dependencias que formaron parte del Ministerio de Finanzas Públicas fueron incorporadas en la Superintendencia de Administración Tributaria, cada una con sus propias funciones, pero ya no en forma separada sino en su



lugares ubicadas en el único ente rector en materia de recaudación de tributos, tanto locales como de importación.

Es por ello que, el 21 de febrero de 1998, entró en vigencia el Decreto número 1-98, que contiene la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que en su parte considerativa contiene la justificación y fines que motivaron su creación, siendo el de reformar estructuralmente la Administración Tributaria, esto como consecuencia de que en los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la República en diciembre de 1996, adquirió el compromiso de que administrativamente y legalmente le permita incrementar la carga tributaria en Guatemala, por medio de combate a la evasión, defraudación y el contrabando, implementando procedimientos simplificados en lo que a recaudación y servicio a los contribuyentes se refiere.

De esa cuenta, en uno de los considerandos de la referida ley establece que: “para alcanzar los objetivos planteados en los considerandos anteriores, es indispensable crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, Patrimonio y recursos propios en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa.”. (Congreso de la República de Guatemala, 1998)

De tal manera que, al crearse la SAT, esta goza de autonomía funcional, económica, financiera técnica y administrativa, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, su sede central se encuentra ubicada en la ciudad de Guatemala y también posee domicilio en cualquier dependencia que se establezca en cualquier lugar de la



República de Guatemala. Por lo que sus funciones y competencias se desarrollan en el siguiente apartado de este trabajo investigativo.

1.2 Funciones y Competencias Principales.

Desde tiempos de la Época Colonial las funciones de las Administraciones Tributarias han sido el recaudar los impuestos que han existido y trasladarlos, en un principio, a la Corona Española, no teniendo como destino el beneficio para la población de donde provenía esa recaudación fiscal.

Sin embargo, desde la época liberal hasta la Revolución de 1944, en su mayoría el recaudo tributario tampoco fue en beneficio de la población más necesitada de los servicios públicos esenciales, y tuvo que coexistir con la corrupción heredada de tiempos coloniales, porque siempre, inclusive hasta la actualidad, ha tenido que mantener la carga tributaria el resto de la población, mediante los impuestos indirectos como es el caso del Impuesto al Valor Agregado -IVA- que más adelante se desarrolla. También se considera necesario dejar indicado que, en el transcurso del tiempo, las Administraciones Tributarias, en Guatemala, por ejemplo, fueron implementadas técnica y administrativamente de forma casi empírica y engorrosa en cuanto a la determinación y pago de los tributos.



Actualmente, en la Ley de la SAT, en el artículo 3, regula lo siguiente:

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación del valor en aduana, origen de mercancías, cantidad y clasificación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión,



contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;

d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;

e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;

h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;



- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer al Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación;
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley;
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria;
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos;



- q) Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan;
- r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público;
- s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- t) Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria;
- u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes;
- v) Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta Única Nacional en el Banco de



Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida;

- w) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción; y
- x) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad; entre otros, contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, acuático o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el Reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de Intendencias. (Congreso de la República de Guatemala, 1998).

Lo antes descrito fue necesario incluirlo como parte de los conceptos de la investigación, debido a que contiene los aspectos de alcance y competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus Intendencias que la conforman, mismas que son: Atención al Contribuyente, Recaudación y Gestión, De Aduanas, de Fiscalización y de Asuntos Jurídicos; así como los mecanismos y procedimientos que deben emanar en cada una de las Intendencias para enmarcar el actuar por parte de los exportadores de bienes y servicios que



soliciten y que en derecho les corresponde las respectivas solicitudes la Devolución de Crédito Fiscal conforme el régimen que conforme a sus necesidades escojan las personas que se dedican a la actividad económica de la exportación en Guatemala.

Es por ello, que a continuación se describirá la forma en que se encuentra organizada la Superintendencia de Administración para alcanzar los fines por la cual fue creada, dentro de los cuales se analizan cada una de las dependencias que la conforman y que en cierta forma se relacionan directamente con el crédito fiscal que nos atañe en la presente investigación.

1.3 Estructura Organizacional

De conformidad con el artículo 6 de la Ley de la SAT, las autoridades superiores de la SAT, serán: a) El Directorio, b) El Tribunal Administrativo y Aduanero; c) El Superintendente y d) Los Intendentes.

1.3.1 El Directorio

Es el órgano colegiado, su competencia y responsabilidad es la de tomar decisiones estratégicas para dirigir la política de la administración Tributaria y aduanera, así como velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT y sus decisiones las toma por mayoría absoluta. Dentro sus funciones establecidas en el artículo 7 de la Ley Orgánica de la SAT, están:

- a) Aprobar los reglamentos internos de la SAT que regulen aspectos estratégicos del funcionamiento de la institución, incluyendo la



estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral y de remuneraciones, el funcionamiento del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, de las dependencias de investigaciones internas y de auditoría interna...k) Tomar acciones a partir de los informes de las dependencias de investigaciones internas y de auditoría interna;...m) Emitir opinión sobre toda propuesta legislativa en materia tributaria o que pudiera afectar la recaudación tributaria, incluyendo aquellas que se refieran a incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias. En el caso de propuestas elaboradas por el Organismo Ejecutivo, esta opinión técnica constituirá anexo de la documentación que se entregue al Congreso de la República. (Congreso de la República de Guatemala, 1998)

Es decir, que su ámbito de competencia y atribuciones abarca toda la estructura administrativa organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria velando por la correcta aplicación de la ley, en las áreas administrativas, funcionales y procedimentales que se establezcan dentro de la institución, lo cual involucra el tratamiento de la devolución de créditos fiscales a los exportadores en Guatemala.

1.3.2 Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero

Este tribunal forma parte de la autoridad superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin embargo, tiene competencias más específicas porque en el artículo 21 bis establece lo siguiente:



a) Conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición del Código Tributario, la Ley Nacional de Aduanas, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, sean de su competencia, y de las demás leyes y reglamentos aplicables; b) Ordenar el diligenciamiento de pruebas periciales necesarias para el conocimiento o mejor apreciación de los hechos sobre los que ha de resolver, así como medidas o diligencias para mejor resolver, notificando a los interesados de conformidad con la ley; y, c) Cumplir con las demás funciones que se le establecen en esta Ley y otras aplicables. Las resoluciones que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero emita respecto a los recursos de alzada darán por finalizada la vía administrativa y causarán estado, para los efectos de usar la vía contencioso-administrativa. (Congreso de la República de Guatemala, 1998)

De acuerdo con esas funciones, se interpreta que en ellos recae la responsabilidad de declarar con lugar o sin lugar, en el procedimiento administrativo tributario, los ajustes que se le dieron a conocer a los contribuyentes en nuestro caso exportadores por medio de las audiencias respectivas y que en nuestro caso se relacionen con las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, y que según las circunstancias y necesidades ordenen las diligencias pertinentes para tomar una decisión al respecto y es en esta fase que al no estar de acuerdo los contribuyentes-exportadores respecto a las resoluciones dictadas por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, continúen el proceso en la vía contencioso administrativa. Es importante mencionar que la creación del Tribunal Administrativo y Aduanero deriva de las



reformular realizadas en el decreto 37-2016, la que fue realizada para incorporar mecanismos que contribuyan a lograr el cumplimiento de los objetivos de la Administración Tributaria.

1.3.3 Superintendente de Administración Tributaria

Es la persona que tiene a su cargo la administración y representación general de la SAT, y dentro de sus competencias el Administrar todo lo relacionado en el campo tributario, así como la aplicación de la legislación, la recaudación y control de los tributos internos y de comercio exterior, contemplando también los convenios y tratados internacionales aceptados y ratificados por el Estado de Guatemala. Y conforme la ley puede delegar la representación en los Intendentes e imponer las sanciones administrativas establecidas en las leyes tributarias y aduaneras.

Es importante resaltar que dentro de sus atribuciones establecidas en el artículo 23 se encuentran las siguientes: “f) Elaborar las disposiciones internas que en materia de su competencia faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos, y de los reglamentos aprobados por el Directorio. Estas disposiciones internas constituirán información pública y el Superintendente es responsable de su publicación en el sitio de Internet de la SAT, de conformidad con la ley y la Constitución Política de la República; h) Someter para aprobación del Directorio, los reglamentos internos de la SAT, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral, de



remuneraciones y de contrataciones; s) Publicar las metas de recaudación tributaria y el Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización, el cual deberá indicar las medidas que se implementarán y la cuantificación de los efectos esperados sobre la recaudación. Las metas de recaudación tributaria se publicarán detallando su distribución mensual por impuesto, y en el caso de la recaudación aduanera, la meta por aduana y por impuesto. Todos estos documentos constituirán información pública; u) Apoyar con insumos técnicos la opinión sobre toda propuesta legislativa en materia tributaria o que pudiera afectar la recaudación tributaria, incluyendo aquellas que se refieran a incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias que debe emitir la SAT por medio de su Directorio;..” (Congreso de la República de Guatemala, 1998) Es decir que el Superintendente tiene la responsabilidad de aplicar la normativa tributaria vigente por medio de las Intendencias que la conforman, observando siempre los principios constitucionales de legalidad, función pública y la garantía del debido proceso, porque inclusive la normativa procedimental que diseñe para mejorar la eficiencias de sus procesos administrativos, que incluye las devoluciones de crédito fiscal deben ser propuestas dentro del marco de normatividad constitucional vigente para que pueden ser valoradas por todo el personal que forma parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y evitar con ello posibles sanciones o simplemente que no nazcan a la vida jurídica las disposiciones internas que se originen con vicio sustancial en su creación y posterior aplicación.

En el orden jerárquico de la Estructura Organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentran las Intendencias, las cuales están reguladas de forma general en la Ley Orgánica de la SAT y en forma específica en el Reglamento



Interno Acuerdo de Directorio No. 007-2007, que en el artículo 8 numeral 2 del citado precepto legal establece: “Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de dictar y actualizar las normas relativas a las funciones sustantivas de la Institución, así como definir criterios, medios, herramientas y orientaciones generales aplicables a la ejecución de las mismas, representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT. Las dependencias que realizan estas funciones son: a. Intendencia de Atención al Contribuyente; b. Intendencia de Aduanas; c. Intendencia de Fiscalización; d. Intendencia de Recaudación y Gestión; e, e. Intendencia de Asuntos Jurídicos. Las dependencias incluidas en este grupo, en casos excepcionales, podrán realizar funciones de ejecución, por instrucciones del Directorio o del Superintendente de Administración Tributaria.” (Congreso de la República de Guatemala, 1998). Derivado del tema objeto de la investigación citaremos las intendencias y dependencias que se relacionan propiamente con la devolución de crédito fiscal en el régimen optativo del Impuesto al Valor Agregado de la forma siguiente:

1.3.4 Intendencia de Aduanas

Es una dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual debe establecer los mecanismos necesarios para la aplicación de la legislación aduanera vigente que incluya los tratados y convenios suscritos y ratificados por Guatemala, en el caso de los exportadores de bienes y servicios de Guatemala, debe existir comunicación constante en los procesos de importación de bienes y servicios necesarios para desarrollar su actividad económica principal, además debe velar porque éstos apliquen todo lo relacionado a la normativa aduanera vigente, en las diferentes divisiones de



Aduanas de las Gerencias Regionales y Aduanas del país. Esto porque conforme a la ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, las exportaciones forman parte de las operaciones exentas y porque el Impuesto Al Valor Agregado que paguen para la internación de las mercancías en el país de Guatemala que formen parte de la producción para exportación, formarán parte de los valores que soliciten devoluciones de crédito fiscal, conforme al régimen que hayan elegido conforme a la ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala.

1.3.5 Intendencia de Recaudación

Es la dependencia de la SAT, que en nuestra materia objeto de investigación es la encargada de desarrollar las estrategias y su respectiva aplicación por medio de los mecanismos idóneos para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes-exportadores, por medio de la presentación de las declaraciones de impuestos en los que determinen y paguen los tributos respectivos, como por ejemplo en el caso de los exportadores de las declaraciones del impuesto al Valor Agregado mensual, entre otros.

1.3.6 Intendencia de Fiscalización

Es la dependencia de la SAT, encargada de la supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantiva relacionadas en el caso de los contribuyentes-exportadores del Impuesto al Valor Agregado.



Conforme a Resolución de Superintendencia Número 467-2007 y sus modificaciones a julio de 2018 la SAT, se encuentra integrada por varios departamentos, entre los cuales está la División de Crédito Fiscal del IVA, que establece lo siguiente: “***Artículo 64 Bis. División de Crédito Fiscal del IVA.** Son funciones de la División de Crédito Fiscal del IVA de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, que desarrollará bajo las orientaciones del Gerente de Contribuyentes Especiales Medianos, las siguientes: Cumplir las directrices, manuales, normas y procedimientos, relacionadas con la gestión de solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA, que emita la Intendencia de Fiscalización; 2) Establecer y ejecutar planes y programas de fiscalización relacionadas con la gestión de solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA; 3) Realizar de acuerdo con la legislación y normativas vigentes, las acciones de fiscalización necesarias para determinar la procedencia de las solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA, su compensación o acreditamiento a otros impuestos; 4) Utilizar las herramientas y/o aplicaciones informáticas que sean establecidas por la Intendencia de Fiscalización para el registro, seguimiento y control de la gestión de las solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA; 5) Elaborar informes relativos a la devolución de crédito fiscal del IVA, su compensación o acreditamiento a otros impuestos y ponerlos a disposición de las autoridades superiores; 6) Producir en el ámbito de su competencia, estadísticas y reportes que sean requeridos por el Gerente de Contribuyentes Especiales Medianos, el Intendente de Fiscalización y otras autoridades de la SAT; 7) Informar a las autoridades competentes sobre el avance en la ejecución de los planes y programas que se desarrollen en el ámbito de su competencia; 8) Identificar e informar la carencia de normativa en el ámbito de su competencia, y proponer las soluciones que consideren convenientes al Gerente de



Contribuyentes Especiales Medianos; 9) Coordinar con los órganos y demás dependencias las acciones necesarias para la correcta aplicación de las leyes tributarias y aduaneras; y, 10) Otras funciones, que en materia de su competencia le asigne o delegue el Gerente de Contribuyentes Especiales Medianos.

Para desarrollar las funciones que le competen, la División de Crédito Fiscal del IVA se integra con las Secciones siguientes:

- 1) Suprimido
- 2) Agroindustria de Régimen General;
- 3) Exentos y Otros de Régimen General;
- 4) Industria de Régimen General;
- 5) Comercio y Servicios de Régimen General; y
- 6) Régimen Especial y Optativo; Para efectos de la gestión y control de solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA, se brindará atención a todos los contribuyentes, sin importar la calificación otorgada por la Administración Tributaria ni el área geográfica a la que pertenezcan, por medio de la División de Crédito Fiscal del IVA de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos.”.

Adicionalmente, en el artículo 62 de la misma resolución, donde se asignan las funciones de la División de Fiscalización de la Gerencia de Contribuyentes especiales Grandes, en su numeral 15 indica:” Realizar de acuerdo con la legislación y normativas vigentes, las acciones de fiscalización necesarias para determinar la procedencia de las



solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA, su compensación o acreditamiento a otros impuestos que presenten los Contribuyentes Especiales Grandes”

Es decir, que todo el proceso de análisis y revisión de las solicitudes de crédito fiscal bajo el régimen optativo está a cargo de esta División de Crédito Fiscal y de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, que con base en la normativa tributaria vigente proceden o no a su devolución y que en caso de denegatoria el exportador podrá hacer uso de los recursos que conforme a derecho le corresponde. Además, es oportuno indicar que en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, establece que aunque le haya sido devuelto el crédito fiscal solicitado por el exportador, “...no limita las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar la procedencia del crédito fiscal devuelto o pendiente de devolver y tomar las acciones que estime pertinentes. Asimismo, la Administración Tributaria tendrá la facultada de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto.”. Es decir que no obstante de haberse devuelto el dinero que conforme a la solicitud de crédito fiscal por parte del exportador se le entregó, puede ser objeto de fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria con los documentos de respaldo que soporten el crédito fiscal a recuperar, lo cual se interpreta que la revisión la lleva a cabo la Intendencia de Fiscalización y de Asuntos jurídicos según sea el caso para aplicar procedimientos y técnicas de auditoría e investigación tributaria que ameriten como consecuencia de una devolución o denegatoria del crédito fiscal pretendido.



En tal virtud, es oportuno indicar que la participación de un Contador Público y Auditor, debidamente inscrito y colegiado tanto en la Superintendencia de Administración Tributaria como en el Colegio de profesionales correspondiente, es quien también tiene responsabilidad de tipo civil, penal, tributaria, en los dictámenes que emita y que forman parte de las solicitudes de crédito fiscal, lo cual se considera que en el régimen optativo de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, le permite tener a la Administración Tributaria tener cierto grado de certeza respecto a las operaciones que respalden dichas solicitudes, tomando en cuenta que el Contador Público y Auditor independiente es experto en la materia y tiene el deber de asegurarse por medio de las debidas diligencias en cuanto a la verificación, y validación de los documentos, cifras en registros auxiliares, registros principales y reportes que formen parte de los estados financieros y que dichos valores sean documentados, registrados y revelados en las cifras financieras por las cuales el contribuyente-exportador pretende recuperar.

Lo anterior, como consecuencia directa que sus operaciones al exterior (exportaciones) para lo cual necesitan de bienes y servicios provenientes del exterior y del mercado local para llevar a cabo su actividad económica principal y que en definitiva afecta su liquidez, por no poder compensar créditos fiscales de impuesto al valor agregado con los débitos fiscales que genere, siendo las exportaciones operaciones exentas en el Impuesto al Valor Agregado.





CAPÍTULO II

REGIMEN OPTATIVO DE SOLICITUD DE CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES

Los exportadores, que pueden ser personas individuales o jurídicas, son aquellos que se dedican a vender sus mercaderías en el exterior y que no se encuentran ajenos al cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario vigente en un Estado, en el presente caso, de Guatemala y como tales deben conocer los principales aspectos económicos, sociales y legales lo que implica que antes de analizar lo enunciado en el epígrafe de este capítulo se considera necesario exponer lo siguiente:

Es necesario que el sector económico dedicado a la exportación de bienes y servicios debe de conocer, integrar, interpretar y manejar los elementos esenciales que devienen del derecho financiero y que en forma general constituye el conjunto de normas y principios que regulan la recaudación de ingresos por parte de instituciones estatales donde se perciben los tributos, sin embargo, este punto de vista de tener conocimiento de la rama del derecho tributario es muy general, por lo que como cualquier rama de la ciencia se expone las definiciones doctrinarias siguientes:

Para Iglesias Ferrer: “El Derecho Tributario, es la disciplina que estudia al tributo, además de analizar los alcances y limitaciones del poder tributario que lo proyectó y las obligaciones, derechos y deberes jurídico-tributarios que surgen como consecuencias de la interrelación entre el Estado y los particulares”. (Ferrer, 2000, p.702), esta definición da a conocer los aspectos generales del derecho Tributario, y lo circunscribe a una relación jurídica entre el estado y particulares.



Para Sanabria Ortiz, “El Derecho Tributario, es una rama autónoma del Derecho Financiero que establece y fundamenta los principios que sustentan el sistema normativo tributario, entendiéndolo como el conjunto de normas jurídicas y no jurídicas, jurisprudencia, doctrina, principios y costumbres relacionadas a la existencia del tributo y la relación-obligacional de carácter jurídica que genera este instituto económico-jurídico”. (Sanabria, 1999, p.131). En esta definición el autor valora la existencia de principios, jurisprudencia, doctrina y que el derecho tributario hay que analizarlo tomando en cuenta también del impacto en la sociedad y economía que conlleva su existencia e interrelación con los elementos del estado para su desarrollo integral.

Seguidamente, se debe valorar que Guatemala “... como parte de un país que recién está aceptando la importancia del tributo como parte fundamental del quehacer de las Finanzas Públicas, y en donde es necesario profundizar más el estudio de esta rama del Derecho, se hace imperativo de acuerdo con nuestra cultura, una definición que represente nuestro pensamiento por lo que proponemos la siguiente: El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídica Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el Poder Tributario por el ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico, y la poca visión de los funcionarios encargados de encontrar fuentes de riqueza para imponer nuevos tributos, se han realizado cambios a las leyes tributarias en forma precipitada y sin un estudio preliminar objetivos de las existes, lo que ha redundado en problemas para la recaudación de los diferentes tributos, creando problemas para la recaudación de los diferentes tributos, creando problemas a los contribuyentes, quienes encuentra compleja la aplicación de las diversas leyes,



desestimulando la tributación.” (Monterroso Velásquez, 2019, p.7), lo cual se ve reflejando en los índices de recaudación de tributos año con año y el sector exportador de desestimar su inversión por el hecho que los bienes y servicios que adquiere en el mercado local el Impuesto Al Valor Agregado, que conforme a derecho corresponde recuperar ha sido engorroso y complicado principalmente en el régimen optativo de devolución por los aspectos que más adelante se analizan.

El ordenamiento jurídico del Estado de Guatemala como parte de sus elementos, debe regirse y aplicarse la jerarquía normativa, en la cual la Constitución Política de la República de Guatemala, contiene las disposiciones que deben valorarse en cada una de las normas que emitan en cada uno de los organismos legislativo, ejecutivo y judicial, partiendo del hecho que conforme el artículo 239 del citado precepto legal al que corresponde con exclusividad decretar tributos es el Congreso de la República de Guatemala, los cuales en primer término corresponde a los habitantes de Guatemala como parte de sus derechos establecidos en el artículo 135, de la Constitución Política de la República Guatemala en la literal d) “Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”, y que en el caso del Organismo Ejecutivo es el encargado de reglamentar la normativa emanada del Congreso de la República de Guatemala y que, como se dijo con anterioridad, la Superintendencia de Administración Tributaria, como parte de la estructura organizacional del Organismo Ejecutivo, es el ente facultado para su recaudación y fiscalización de los tributos respectivos y que para el presente caso de análisis los exportadores de bienes y servicios no se encuentran ajenos a ello.

Además, es oportuno indicar que el organismo encargado de velar por lo actuado por los organismos citados en el párrafo anterior, es el Organismo Judicial en el caso que exista



litis por la forma en que los contribuyentes tributaron al Estado y lo que determinó la Superintendencia de Administración Tributaria lo cual necesariamente debe ventilarse en los órganos jurisdiccionales para establecer si lo actuado por la Administración Tributaria se encuentra dentro del marco jurídico tributario vigente, con el fin que la obligación tributaria y los derechos que conforme a la ley corresponda a los contribuyentes, se hayan valorado en los procedimientos y procesos respectivos.

Es por ello, que el análisis e interpretación de los principios en materia tributaria, también es importante que se conozcan por parte de los contribuyentes-exportadores de bienes y servicios, porque estos deben prevalecer en el ámbito tributario, sea en virtud que se determinen, presenten y paguen en forma voluntaria por aquellos, así como por las actuaciones administrativas que realicen las autoridades que conforman los organismos legislativo, ejecutivo y judicial y que se relacionen los contribuyentes-exportadores con los distintos hechos económicos que existan como consecuencia de las actividades que realicen de exportación de bienes y/o servicios.

2.1 Principios

Como conocimiento general, principios son lineamientos, directrices que permiten guiar en la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

En el marco constitucional guatemalteco, existen principios que son propios del derecho tributario y se considera pertinente abordarlos porque deben ser valorados tanto por los contribuyentes-exportadores como por la Administración Tributaria, en cada una de las etapas en que se interrelacionen para el pago de impuestos o bien para que aquellos ejerzan el derecho de reclamar la devolución de crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado.



Entre los principios constitucionales tenemos al Principio de Legalidad, el cual "...significa que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana *nullum tributum sine lege*, para Ernesto Flores Zavala, en su estudio *Elementos de las Finanzas Públicas Mejicanas*, indica que significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractos, impersonales y emanadas del poder legislativo...", (Dubón & Flores, 2002, p.15 y 16), es decir, que el Impuesto al Valor Agregado, como parte del ordenamiento jurídico impositivo de Guatemala, nació a la vida jurídica por parte del Organismo Legislativo, en el cual se definieron y establecieron quienes, como y cuando debe pagarse dicho tributo por parte de todas aquellas personas que encuadren en el hecho generador y que a medida que se va desarrollando dicha ley, se va normatizando que actividades económicas con sus respectivos hechos económicos son afectos, no afectos, exentos, entre otros.

Según Menaldo, en *Principios constitucionales de la tributación en Guatemala* (2004), es importante valorar para que:

Los principios jurídicos constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y plenamente del derecho y también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación. Por tanto, los principios jurídicos tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico y, así, indican cómo estos deben ser aplicados, además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas. (p.5)



respecto hasta donde debe actuar tanto el Estado de Guatemala y los contribuyentes en su relación jurídica Tributaria.

Además, es de resaltar que de acuerdo con los principios constitucionales de tributación en Guatemala:

Las funciones de los principios constitucionales son diversas. En una primera etapa, justifican las decisiones políticas fundamentales. En una segunda etapa son responsables por la compatibilización de las normas a primera vista contradictorias, otorgándoles unidad y coherencia, al mismo tiempo que las integra a la armonía del sistema. En una última etapa, condicionan la actuación del poder público, protegiendo el ciudadano contra el arbitrio estatal. Esta última función es, sin duda, la más importante de las funciones operativas de los principios constitucionales. (Menaldo, 2004, p.6)

Por lo que debe existir uniformidad en los distintos órganos administrativos en cuanto a su aplicación, determinación y pago de los tributos en que se vean involucrados los contribuyentes.

Es importante señalar que el Principio de legalidad su estudio debe observarse desde dos puntos de vista: material y formal, en cualquier país en su ordenamiento jurídico tributario vigente.

Desde el punto de vista material en cuyo caso su alcance es que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser tomado también en un sentido



formal significándose entonces que además de ser una Ley desde el punto de vista material, la norma que precede el acto debe tener también el carácter de una Ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el Poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de leyes. (Lobato, 1986, p.43)

En el caso de Guatemala, lo que si se debe tener presente es que los principios de legalidad y de reserva de ley están interrelacionados en virtud que los impuestos deben estar regulados en una ley y para que esta sea válida debe ser creada por el Organismo Legislativo:

Si quisiéramos hacer un esquema de la jerarquía normativa, diríamos que en la base de esa pirámide de esa jerarquía colocamos a las normas constitucionales, en el peldaño siguiente ponemos a las normas ordinarias (legislación o leyes como también se les denomina), en el que le precede colocamos a las normas reglamentarias (a las que muchos autores las denominan actos jurídicos administrativos), y por último a las normas individualizadas (los negocios jurídicos, cuya mayor fuente son los contratos), y las sentencias de los tribunales. (Ovando 2015, p.66)

El principio de capacidad de pago va relacionado con la capacidad económica y financiera de los contribuyentes para poder cubrir los tributos que formen parte de los ingresos de una nación, lo que infiere muchos factores económicos, sociales, culturales, en los que se



encuentre los ciudadanos contribuyentes y pueda solventar la carga tributaria en que incurran conforme los hechos generadores de los tributos establecidos por el Estado.

Una definición del principio de capacidad pago, según el *Manual de Finanzas Públicas*, es que "...la capacidad contributiva, también llamada "capacidad pago" por anglosajones (*ability to pay*), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos" (Villegas, 2000, p.203).

Es decir, que para que exista viabilidad en el cobro de tributos estos deben ser conforme a los ingresos que obtengan los contribuyentes y de esa cuenta estos contribuyan en los gastos públicos de un Estado.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 243, se encuentra contenido el principio de capacidad de pago en el cual establece que: "El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...". Lo que se interpreta es que los gobiernos de turno, deben hacer estudios minuciosos de la carga impositiva en que se puede afectar el patrimonio de las personas que conforman la población para que la efectividad de la ley tributaria sea conforme a la capacidad de ingresos de las personas con ello pueda cumplir los fines del estado guatemalteco. Un ejemplo de la materialización de este principio lo observamos en el artículo 50 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que identifica a un grupo de la población que puede optar por hacer pagos únicos sobre sus ingresos facturados de un 5 %, estableciendo como límite la cantidad de ingresos que debe obtener al año, siendo estos de un máximo de Q.150,000.00. En caso se exceda de ese límite formará parte del régimen general del impuesto al valor agregado en los que debe



compensar sus créditos fiscales con los débitos fiscales que mes a mes obtengan y determinen. En el caso de los exportadores está el hecho que en la propia ley del Impuesto al Valor Agregado considera sus operaciones exentas y que, en su momento, en la propia ley se reguló que por las operaciones locales de compra para la transformación de bienes y servicios o bien todo lo relativo a la exportación de bienes y servicios es necesario incurrir en erogaciones locales, por lo que se normó la devolución de esos créditos fiscales por Impuesto al Valor Agregado, medio por el cual se buscó compensar esa exención que se les otorgó a los exportadores por las exportaciones que realicen y que exista ese mecanismo de adecuar a la capacidad y justicia tributaria de dicho sector económico de Guatemala.

2.1.1 Principio de justicia tributaria

Este principio debe valorarse con la equidad que conforme al Diccionario de la Academia de la Lengua Española es “... disposición del ánimo que mueve a dar cada uno lo que merece” y lo referente a la Justicia interpretando lo que señala Adam Smith es que conforme los ingresos de los habitantes de un Estado tienen el deber de contribuir a su sostenimiento por medio del pago de tributos.

Se menciona que en “La doctrina coincide en identificar en el principio de equidad las dos premisas siguientes: a) Dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y b) Dar un trato distinto para las circunstancias desiguales.”, (Menaldo, Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala, 2004, p.6), lo anterior se interpreta que no importa en quienes incurren en afectaciones de tributos debe aplicarse de igual forma aunque sea distintas circunstancias, montos por ejemplo, en los cuales se



encuadre el hecho generador de impuestos y quien no incurra en los supuestos de la norma tributaria no pagan tributos.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 243 establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”, es decir que se interrelacionan entre sí la justicia y equidad porque el fin último del sistema tributario es que sea justo en su aplicación.

2.1.2 Principio de no confiscación.

Según el Diccionario de la Lengua Española confiscar significa: “(lat. Confiscare). Tr. 1. Privar el Estado de los bienes patrimoniales a una persona o institución y aplicarlos al fisco, (Editorial Oceáno, 2004, p.285)por lo que más que un principio es una garantía constitucional al contribuyente para que su carga tributaria no sea igual o superior a su patrimonio en la que el Estado sea el beneficiado con el daño a la propiedad o menoscabo al patrimonio del contribuyente, en las que por ejemplo existan tributos que en forma gradual y progresiva se le obligue a pagar tributos, es de mencionar que el derecho a la propiedad privada también se encuentra protegido por la Constitución Política de la República de Guatemala.

En consecuencia, el Organismo Legislativo debe velar que porque la creación de tributos no atiente con la garantía constitución antes señalada y el organismo judicial el decidir en casos concretos si los tributos que pretenda cobrar la Administración Tributaria no sean confiscatorios.



Es de tomar en cuenta que ese principio y garantía constitucional lo contiene el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que en su parte conducente establece que “...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”. A manera de ejemplo se señala lo normado en el artículo 18 y ss. Del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado en el que se contempla la devolución de crédito fiscal a los exportadores por los hechos económicos de compra y adquisición de bienes y servicios en el mercado local y que en cierta medida no puede compensar como lo hacen aquellos contribuyentes que diluyen ese impuesto en las transacciones de compra y venta.

2.1.3 Principio de irretroactividad

Este principio se interpreta cuando una norma jurídica tributaria, que en el espacio y tiempo fue de aplicación general, que afectaba el patrimonio de los contribuyentes a través de su carga tributaria va a prevalecer durante su vigencia y que en caso existan modificaciones o reformas en las que se beneficie a los contribuyentes porque con ello el Estado y con base en su política de gobierno en la que se contemple los acontecimientos económicos, sociales, culturales y valore siempre por las garantías constitucionales en las que se favorezca al contribuyente en cualquier ámbito ya sea administrativo o jurisdiccional debe aplicarse conforme a derecho.

Este principio se encuentra contenido en el artículo 15 constitucional que establece que “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”, al leerse a



primera vista pareciera ser que va dirigido exclusivamente al ámbito penal en que puede encontrarse algún contribuyente, sin embargo, es de acotar que en el artículo 66 del Decreto 6-91 del Código Tributario contempla el aspecto de irretroactividad, sólo que acá se le denomina infractor al contribuyente que puede ser una persona natural o una persona jurídica.

Existen más principios que se relacionan con los tributos, sin embargo, se analizaron los antes señalados porque se considera que deben ser valorados en la creación, aplicación y discusión de las normas en que se encuentran involucrados los contribuyentes-exportadores y el Estado debe ser garante en su aplicación y en el caso de los contribuyentes-exportadores valorarlos al momento que exista discrepancia entre los criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria y ellos.

2.2. Impuestos

Como parte de la clasificación de los tributos están los impuestos y estos no son mas que las cargas tributarias que impone el Estado a las personas jurídicas e individuales por los distintos hechos económicos que se llevan a cabo en el comercio interno y externo para que el gobierno pueda alcanzar sus fines. Una definición al respecto tenemos que “Los impuestos son una contribución (pago) en dinero o en especie, de carácter obligatorio, con la que cooperamos para fortalecer la economía del país. Los impuestos, en todos los sistemas económicos de los países, sirven para proveer de recursos al gobierno y este pueda alcanzar los objetivos propuestos en su planeación.” (Servicio de Administración Tributaria, 2021, párr. 2) parte de sus características es que son coercitivos, en el que el sujeto activo que es el Estado exige su cumplimiento al sujeto pasivo que son los contribuyentes, el pago



de los mismos por medio de las leyes tributarias específicas en la que se establece el objeto de los impuestos.

2.2.1 Impuestos Directos:

“Son impuestos directos los que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica: la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta.” (Agencia Tributaria Española, 2021, párr.6), en Guatemala, tenemos al Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Sobre Sobre Inmuebles los que gravan la riqueza y los patrimonios propios.

2.2.2 Impuestos Indirectos:

“Son Impuestos Indirectos, los que se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica: la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión.” (Agencia Tributaria Española, 2021, párr.6), es decir que afecta tributariamente el utilizar la riqueza, además este tipo de impuestos como su nombre lo indica no lo paga directamente el contribuyente como tal, sino el consumidor último o final como se conoce en Guatemala, esto porque en la circulación de los bienes y servicios van generándose los débitos y créditos fiscales en el caso del Impuesto al Valor Agregado van compensándose hasta que tenga su destino final, es por ello que en el caso de los contribuyentes-exportadores al no ser considerados consumidores finales, por justicia y equidad tributaria existe la figura de regímenes de devolución de crédito fiscal, entre los que se encuentra el régimen optativo objeto de estudio y análisis.



2.3. Impuesto al Valor Agregado.

Por su naturaleza forma parte de los impuestos indirectos, en Guatemala se encuentra regulado en el Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, desde su creación por medio de varios decretos ley en los que se ha modificado y ampliado el hecho generador, las operaciones exentas, operaciones afectas, la tarifa o tipo impositivo, ampliado los regímenes de devolución de crédito fiscal, entre otros.

2.4 Antecedentes Históricos del Impuesto al Valor Agregado:

Durante el gobierno de facto de Efraín Ríos Montt y como consecuencia de la crisis económica que afrontaba el país y que en dicho gobierno no era ajeno el progresivo deterioro de las finanzas estatales y reducción en los ingresos producto de la caída de precios en los principales productos de exportación lo cual repercutió en tasas negativa de crecimiento.

Por lo que el gobierno incorporó como parte de sus metas de recaudación, sustituir el timbre sobre ventas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), esto porque el timbre se cobra en sí sobre el bien, por lo que tiene un efecto cascado sobre las etapas de procesamiento que pasa el mismo, mientras que el Impuesto al Valor Agregado es cobrado sobre el valor que añade en cada etapa.

Es de mencionar que la Ley del impuesto al Valor Agregado, fue creada el 6 de julio de 1983, por medio del Decreto Ley 72-83, cuya vigencia inició a partir del 1 de agosto de 1983 con tasa del 10%. Este Decreto fue reformado por el Decreto Ley 120-83, que a su vez fue derogado por el Decreto Ley 97-84, cuya vigencia empezó el 01 de octubre de



1984, y que una de sus reformas fue que el tipo impositivo se redujo al 7% para los actos gravados, es importante resaltar que las exportaciones estuvieron exoneradas del pago del referido impuesto. Esta “nueva ley del IVA, Decreto-ley 97-84, dejó vigente la tasa del 7% y estableció una tasa del 0% para las exportaciones, el transporte terrestre, la construcción y las importaciones de mercancías...” (ICEFI, 2021, p.192)

Entre las reformas que se consideran relevantes y que se relacionan directamente o indirectamente con las exportaciones e importaciones, se indican los decretos siguientes:

- El 60-87 cuya vigencia fue a partir del 08 de octubre de 1987, el cual amplía la base para que varios productos queden gravados a la tarifa del 7 %.
- El 27-92, vigente a partir del año 1992 y que actualmente se le identifica como ese número de decreto, está el hecho que las exportaciones pasan a ser exentas del impuesto al valor agregado y se regula el derecho a que se recupere el crédito fiscal a su favor, por el impuesto que hubieren pagado al adquirir o por las importaciones de bienes y/o servicios que fueran destinados a la actividad económica que realicen.
- Con el Decreto 60-94 del 01 de enero de 1995, se incrementa el tipo impositivo de un 7 % al 10 %, además se establece el derecho de los exportadores de exigir la devolución en un 100 % de crédito fiscal por IVA.
- Con el Decreto 142-96, del Congreso de la República de Guatemala, se incorpora la opción que los exportadores respecto a la devolución de crédito fiscal por IVA, sea por medio de vales tributarios pudiendo utilizarlos para pagar cualquier multa o impuesto, se presenta la limitante que es hasta un 90% de dicho crédito fiscal por IVA.



- En el Decreto 32-2001, del Congreso de la República de Guatemala, a partir del 02 de agosto de 2001, se aumenta el tipo impositivo al 12 %, en las operaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado, el cual subsiste a la presente fecha.
- Con el Decreto 20-2006, a partir del 1 de agosto de 2006, se agrega el régimen general y optativo para la devolución del crédito fiscal y que entre los requisitos para la solicitud en el régimen optativo debe figurar un dictamen por Contador Público y Auditor.
- Con los decretos 04-2012 y 10-2012, se incorpora los requisitos de los documentos que deben cumplir para reconocer crédito fiscal y en el primer decreto se establece que en el Régimen del Pequeño Contribuyente las facturas emitidas por ellos no generan crédito fiscal
- Con el Decreto 04-2019, del Congreso de la República de Guatemala, se incorpora un nuevo régimen que en el fondo es una modalidad del Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal, sólo que es de forma electrónica.

2.5 Definiciones

Las definiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se utilizan para interpretar el contenido de esta, y que sirve de base para plantear las solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal y que conforme al artículo dos de dicho precepto legal tenemos las siguientes:

1. **Por venta:** Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o



derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

2. **Por servicio:** La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.
3. **Por importación.** La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.
4. **Por exportación de bienes:** La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.
5. **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.

Las anteriores definiciones forman parte del artículo 2, del Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y hay que valorarlas para formular y plantear las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el sentido de cómo es que se debe incluso interpretar algunos términos o conceptos en la ley del Impuesto al Valor Agregado tanto en el ámbito administrativo como jurisdiccional según sea el caso en concreto.



2.6 Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal a los exportadores.

Antes de analizar el régimen objeto de investigación, regulado la ley del Impuesto al Valor Agregado para la devolución de crédito fiscal, es importante tener presente que los exportadores son considerados como contribuyentes que tuvieron que pagar IVA en los insumos, bienes y servicios para llevar a cabo su actividad económica, como lo es la exportación, y que no tuvieron algún tipo de compensación ente créditos y débitos.

De acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, procede el derecho a Crédito Fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados y operaciones afectas por esta ley, siempre y cuando estos se encuentren relacionados con su actividad productiva.

Adicionalmente, dentro de los requisitos para reconocer el crédito fiscal se encuentra que esté respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito, documentos que deben estar a nombre del exportador que solicita la devolución y además encontrarse registrados en sus libros y estos documentos deben estar efectivamente pagados al proveedor, además de que también los que se encuentren autorizados como agentes de retención del impuesto al Valor Agregado, deben compensar el impuesto retenido relacionado con su actividad exportadora.

Es oportuno citar que para Wisecarver en el documento presentado sobre el Impuesto al Valor Agregado a la Comisión preparatoria del pacto fiscal citado por el Instituto Centroamericano de Administración de Empresas expone:

El IVA ya es la fuente más importante de recursos tributarios, pero debería ser más productivo. ...El IVA no llega a ser un impuesto general sobre el



consumo debido a las exenciones que permite... es urgente corregir el tratamiento bajo el impuesto de las exportaciones. La ley y la administración deben enfatizar que son las ventas al exterior, y no las personas que exportan, las únicas ventas que deben tener el tratamiento explícito de tasa cero. (Wisecarver, 1999, p.51 y 52)

En cuanto a la obligación tributaria para García Vizcaíno, citado por el doctor Alveño:

Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria de contenido único y variado. Para algunos, esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configuran un concepto más amplio que es la relación jurídico-tributaria. (Ovando, 2015, p.107)

De acuerdo con las definiciones anteriormente mencionadas, para el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el exportador también se encuentra obligado al pago del impuesto cargado en sus compras, sin embargo, al exportar no genera débito fiscal sobre estas, lo que hace que el exportador acumule el impuesto pagado sin poder compensarlo.

Lo que implica que “El Crédito Fiscal proviene de las operaciones afectas que el contribuyente genera en el período de un año, por la adquisición de bienes y la utilización de servicios originados de la actividad económica, la que supone la combinación de uno o más factores de producción con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios”. (Superintendencia de Administración Tributaria , 2013, diapositiva 2.) y que en el caso de los exportadores debe



pagar en un 100 % independientemente si comercializa bienes y servicios en el mercado local o no.

El artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, en su parte conducente regula que: “...Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente...”, en otras palabras el crédito fiscal es el monto que una persona ha pagado en concepto de impuesto (IVA) al comprar un bien o adquirir un servicio y que puede recuperar ante la Administración Tributaria al renegociar o vender nuevamente un bien o prestar un servicio, lo que constituye un derecho de poder reclamar ese dinero por parte de los contribuyentes al Estado guatemalteco.

Hay que tomar en cuenta que en el artículo citado, contiene los supuestos que debe cumplir la compra de bienes o adquisición de bienes y servicios, para ser considerados como crédito fiscal y que norma lo siguiente: “... Para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, la Administración Tributaria aplicará los siguientes criterios: a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para comercialización nacional o internacional. b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país. En consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal



naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio...”, es decir que los criterios antes señalados son de observancia general y obligatoria para que sea valorado como crédito fiscal, en nuestro caso de los exportadores, para sus registros respectivos y posterior reclamo a través de las solicitudes de crédito fiscal ante la Administración Tributaria y que el término clave es que van a ser valorados y tomados en cuenta aquellos que sin su incorporación sea imposible para la producción o comercialización de los bienes o prestación de servicios en el mercado exterior. Por ello, existen los regímenes de devolución de crédito fiscal para los exportadores, el cual busca con ello incentivar al sector exportador en el país.

En Guatemala, existen 4 regímenes que de manera enunciativa se encuentran regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, los cuales son:

Régimen General, en el artículo 23, que entre varios aspectos, las personas que soliciten devolución de crédito, deben realizarlo por períodos vencidos y se encuentre pagado, y dichas solicitudes pueden realizarse siempre que exista saldo de crédito fiscal por IVA, a favor de la persona que exporte o realice transacciones de ventas con entidades exentas de forma trimestral y semestral, esto para llevar a cabo las solicitudes, una de sus características es que no aplica porcentaje relacionados con la exportación por lo que aplican a todos los exportadores, tal como lo establece el referido artículo, que en su parte conducente establece que: “Podrán solicitar la devolución de crédito fiscal los contribuyentes que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento (50 %) de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales”.



Régimen Especial, se encuentra normado en el artículo 25 de la Ley del IVA, se caracteriza porque en la práctica no presenta muchos obstáculos, lo único que el monto a solicitar para devolución del crédito fiscal es una parte y por medio mensual calendario vencido utilizando porcentajes máximos del 75% cuando sea hasta Q.500,000.00 y del 60%, cuando la devolución sea mayor de Q.500,000.00, además deben estar inscritos y actualizados en el Registro de Exportadores de la Administración Tributaria, que en la parte conducente de la norma establece que “La calidad de exportador se comprobará acreditando ante la Dirección uno de los requisitos siguientes: a) Que de sus ventas totales anuales, el cincuenta por ciento (50%) o más, lo destinan a la exportación. b) Que teniendo un porcentaje de la exportación menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales”.

Régimen Especial Electrónico, es una modalidad del régimen especial, cuyas características y procedimientos se encuentran normadas en el artículo 25 bis, entre las que podemos mencionar que como ventajas la devolución del crédito fiscal por IVA, es del 100% y por tratarse de períodos mensuales impositivos vencidos, genera desventaja de que los pagos y cobros de facturas debe llevarse a cabo en 30 días y tiene la modalidad de acuerdo con el principio de justicia tributaria que el contribuyente al rechazarle la solicitud puede reclamar la devolución de crédito fiscal en cualquiera de los otros métodos de devolución que establece la Ley del IVA.

Régimen Optativo: Régimen objeto de este estudio, el cual otorga la devolución del Crédito Fiscal de forma mensual, requiriendo al contribuyente contar con un dictamen de un



Contador Público y Auditor el cual indique la procedencia del Crédito Fiscal. En este se realiza la devolución del 100% del crédito fiscal y se realiza por periodos mensuales.

Es por lo anteriormente expuesto que se considera necesario citar el concepto de seguridad jurídica, como lo expone el Doctor Villegas Lara *“la protección de la persona recibe dentro del régimen de la legalidad, según las normas de la Constitución y de las leyes ordinarias.”* (Lara, 2004, p.83)

Por ello, dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece este régimen el cual consigna los requisitos para poder efectuar su solicitud, bajo el marco de seguridad jurídica que debe prevalecer en el país. Según Recasens Siches, citado por el doctor Alveño:

El análisis de todas las doctrinas sobre la justicia, desde los pitagóricos hasta el presente, pone de manifiesto que entre todas las teorías se da una de medular coincidencia: en concebir la justicia como regla de armonía, de igualdad proporcional, de proporcionalidad, entre lo que se da y se recibe en las relaciones interhumanas, bien entre individuos, bien entre el individuo y la colectividad. (Ovando, 2015, p.55)

Esto se vuelve un proceso largo y engorroso cuando cualquiera de los sujetos (activo o pasivo) de la relación jurídica tributaria incurren en procedimientos y mecanismos que se encuentran al margen de la ley, afectando el presupuesto estatal por acceder por parte del sujeto activo a la devolución del crédito fiscal, cuando este ha inducido a error por medio del uso indebido de elusión en cuanto a la documentación y respaldo de hechos económicos inexistentes con el fin de engañar a la Administración Tributaria y de obtener recursos provenientes de créditos fiscales por IVA, que nunca existieron.



Como lo expone el doctor Villegas “Como Radbruch dice que la igualdad es la médula de la justicia; y que esta es un valor absoluto, como la verdad, el bien o la belleza; un valor que descansa, por tanto, en sí mismo, y no deriva de otro superior” (Lara, 2004, p. 85) lo cual debe ser observado durante todo el proceso desde la solicitud de devolución de crédito fiscal hasta la entrega efectiva de lo pretendido por el contribuyente-exportador inclusive cuando amerite discusión sobre la procedencia o no del mismo.

Es de mencionar que las disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria contenidas en el Decreto 20-2006, señalan con respecto a la devolución del crédito fiscal para exportadores, que debe utilizar el dictamen emitido por un Contador Público y Auditor independiente sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, cumpliendo con los requisitos y procedimientos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con ello se reduce el tiempo de devolución del crédito a 10 días hábiles, después de haber hecho la solicitud, lo que beneficia al empresario al obtener en un tiempo mínimo el crédito fiscal pagado en las exportaciones que realiza y a la misma administración al evitarle o reducirle el tiempo de labores para su verificación.

En Guatemala, el Régimen Optativo de devolución de crédito fiscal, se encuentra regulado en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece los requisitos y cumplimientos que las personas que se acojan a este régimen deben observar para la recuperación del crédito fiscal que no pudieron compensarlo con sus ventas locales o bien porque la totalidad de sus transacciones por ventas de bienes o prestación de servicios fueron al exterior.



Algo importante a mencionar del artículo 24 “A”, es que establece: “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que hayan optado por el régimen establecido en el artículo anterior, podrán cambiar a los regímenes que indican los artículos 23 “A” y 25 de esta ley, siempre que lo efectúe con anticipación al inicio del siguiente período impositivo”, es decir que conforme a la planificación fiscal que en la práctica los contribuyentes lo realizan en el último trimestre de cada año calendario o fiscal para nuestro caso, pueden definir qué régimen les es más conveniente para el siguiente año conforme las metas de índole económico y financiero que pretendan obtener en el marco de su actividad económica planeen llevar a cabo.

2.7 Justificación de la solicitud de Devoluciones de Crédito Fiscal.

La razón por la cual se generan las solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal por IVA, es a causa de la compras de bienes o servicios, que son necesarios para la generación de bienes o servicios para la exportación, pagando el Impuesto al Valor Agregado y en dichas compras o importaciones no es posible compensar con el débito fiscal generado, esto debido a que las exportaciones están exentas de dicho impuesto.

Además “La persistencia de saldos pendientes de devolver a los exportadores ocasiona una reducción en la disponibilidad de capital de trabajo para los empresarios, los cuales deben recurrir a la obtención de financiamiento bancario para tratar de cubrir las diferencias causadas por lo que al final el impacto sobre el funcionamiento empresarial se da en el campo financiero y por ende en la reducción de las ganancias obtenidas.” (ICEFI, 2021, p.5) Y al indicar en el campo financiero ocasiona inconvenientes de la continuidad del



negocio en el mercado internacional de los productos o servicios que son objeto de exportación, lo cual motivó al legislador normar el procedimiento para que los exportadores obtengan de regreso lo invertido y pagado por Impuesto al Valor Agregado en el proceso productivo y prestación de servicios con fines al exterior de Guatemala.

Es importante resaltar que si bien es cierto existe el deber constitucional de contribuir con el gasto público por medio de los tributos que el Estado impone a la sociedad guatemalteca, también lo es que debe proteger el patrimonio como parte de la propiedad privada de las personas en el sentido que en este caso específico el Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de un impuesto indirecto, debe velar que el mismo sea recuperado o devuelto a los exportadores porque éstos forman parte de la cadena productiva y económica del comercio en el Estado guatemalteco y en consecuencia no es justo y equitativo (PRINCIPIO DE EQUIDAD) que absorba dicho impuesto como parte de sus gastos y en consecuencia afecte sus utilidades por la naturaleza propia impositiva.

En el marco constitucional, el artículo 28 de la Constitución Política de la República regula lo relacionado al derecho de petición, lo cual se ve materializado en las solicitudes de devolución de crédito fiscal por parte de los exportadores a la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a los requisitos propios de cada régimen normados en la ley específica del Impuesto al Valor Agregado.

Otro aspecto que debe ser valorado en la solicitud de devolución de crédito fiscal por IVA, en el ámbito tributario, es que, de conformidad con el artículo 47, del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en su parte conducente establece que: "... El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al



Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha que el contribuyente, conforme la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal”, esto también debe relacionarse con la interrupción de la prescripción, regulada en el artículo 50, numeral 9 del mismo precepto legal que establece porque puede ser interrumpida la prescripción que en el caso de los exportadores sería con la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme en este caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde se normatiza los regímenes de devolución de crédito fiscal respecto a la presentación de dicha solicitud de crédito fiscal.

Lo indicado en el párrafo anterior, permite también definir las estrategias de planificación o defensa respecto a los reclamos por crédito fiscal por IVA, por parte de los exportadores y que debe ser evaluado por la Superintendencia de Administración en ejercicio de su función fiscalizadora o bien para efectos de resolver la procedencia o no de lo solicitado y documentado por los contribuyentes en sus respectivas solicitudes de devolución de crédito fiscal.

Es por ello la importancia, las razones y justificaciones que deben tomarse en cuenta tanto a nivel de documentación, registro y revelación contable en los libros autorizados y habilitados para el efecto de respaldar los créditos fiscales por IVA, así como de las actuaciones realizadas tanto por los contribuyentes como por la Superintendencia de Administración Tributaria, teniendo presente la función pública que debe tener esta respecto con los particulares al momento de autorizar o denegar la devolución de los mismos y los derechos de los exportadores que deben contemplar en cada uno de las políticas y procedimientos de control interno y contables en sus entidades para que los



créditos fiscales que no pueden recuperar en la cadena de comercialización les sea devuelto conforme a la normativa vigente aplicable según los casos que se presenten.

2.8 Inscripción y Autorización para emitir Dictamen ante el Registro de Contadores Públicos y Auditores.

Parte de las obligaciones que deben cumplir los exportadores para solicitar devolución de crédito fiscal en el régimen optativo de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, es que a la solicitud que se presente ante la Superintendencia de Administración Tributaria deben presentar un dictamen emitido por un Contador Público y Auditor.

Para llevar a cabo la labor del Contador Público de Auditoría, en el ámbito tributario debemos entender esta como “el proceso ordenado para poder evaluar la evidencia y actividades relacionadas con el aspecto tributario, de acuerdo con un marco normativo en materia fiscal o tributaria.” (Orozco, Control interno, auditoría y aseguramiento fiscal y gobierno corporativo, 2013, p.86), es decir, que además de las políticas administrativas, contables que tenga implementados en las exportaciones, el auditor contratado para gestionar la obtención de la devolución de crédito fiscal de las empresas exportadoras debe velar que los documentos, registros e informes relacionados con el Impuesto al Valor Agregado, sean conforme a la Ley Específica y su reglamento.

Es oportuno diferenciar los roles que conlleva la profesión Contador y la del Contador Público y Auditor en sí, y es que en el primer caso, en la práctica se trata de un técnico cuya expertiz se ha ido formando en el ámbito propio de la contabilidad que incluye la elaboración y preparación de Estados Financieros y en el caso del Contador Público y Auditor es el profesional que emite dictámenes sobre los Estados Financieros de las



entidades y se considera oportuno mencionar porque dentro de la normativa técnica del campo de la auditoría existe prohibición de que el mismo profesional ejerza las dos funciones, porque existe el riesgo de que la información reflejada en los mismos no sea revelada en forma adecuada en los Estados Financieros y conlleve a que no exista confianza por parte de los usuarios de la información financiera que incluye a la Superintendencia de Administración Tributaria.

En tal virtud, el Contador Público y Auditor, es un profesional egresado de la Facultad de Ciencias Económicas de cualquier Universidad del país privada o estatal, con amplios conocimientos en contabilidad, auditoría, mercantil, tributario, economía, en informática que la mayoría han conjugado con su experiencia en las diferentes entidades tanto del sector público como privado, y que cuando su quehacer profesional lo realiza en forma independiente, los estatutos y leyes respectivas le facultan para emitir dictámenes sobre los asuntos que le han sido encomendados para su revisión, que entre otros, puede ser los Estados Financieros propios de las entidades o bien exámenes especiales o propósitos especiales, que en el caso que nos atañe debe adecuar la normativa técnica con la normativa legal vigente como lo es la Ley del Impuesto al Valor Agregado que le exigen requisitos propios para que sus clientes-exportadores puedan en un momento determinado al régimen optativo de devolución de crédito fiscal reclamárselo al Estado guatemalteco.

De tal manera, que la labor del Contador Público y Auditor, debe conocer en forma integral de las operaciones que llevan a cabo las entidades exportadoras, por lo que su preparación académica le permite en principio conocer las operaciones que realicen las empresas propiedad de los exportadores, para realizar una evaluación objetiva y consistente tanto en aspectos cualitativos como cuantitativos,



En la Norma Internacional de Auditoría 800 se establece el dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría con propósito especial, en ella se establecen normas y lineamientos en conexión con trabajos de auditoría con propósito especial.

La auditoría fiscal es una auditoría con propósito especial, ya que es desarrollada sobre las operaciones relacionadas a una cuenta o partida específica, en este caso sobre la cuenta del Impuesto al Valor Agregado –IVA–, con el propósito de verificar la procedencia del crédito fiscal para solicitar su devolución.

El auditor independiente, dentro de su trabajo, debe planificar e identificar los procedimientos a utilizar en su revisión, de esta manera cumplir con los requisitos legales que le son establecidos para emitir el dictamen fiscal solicitado por su cliente para ser presentado a la Administración Tributaria. Esto involucra el desarrollo de una estrategia general o plan de juego respecto a la conducta esperada y alcance de la auditoría. El auditor deberá planear la auditoría con una actitud de escepticismo en relación con aspectos tales como la integridad de los valores presentados en sus Estados Financieros y su documentación de respaldo. La cantidad de la planeación requerida en un trabajo variará según el tamaño y complejidad de las operaciones que existan en el período a examinar con base en lo que le presente el cliente, y respecto al conocimiento y experiencia del auditor en referencia a este tipo de actividad profesional.

El Contador Público y Auditor deberá considerar los riesgos que podrían afectarle como resultado de emitir una opinión sobre la razonabilidad del crédito fiscal para solicitar su devolución. Al llevar a cabo una auditoría del crédito fiscal para brindarle a una empresa exportadora seguridad razonable sobre la procedencia del crédito fiscal y esta al momento



de solicitarlo fuera objeto de ajustes materialmente importantes por parte de la Administración Tributaria, el Contador Público y Auditor estaría sujeto no sólo a riesgos de auditoría sino que también a un riesgo reputacional, ya que su imagen se vería dañada como resultado de tal situación; además estaría sujeto a un riesgo legal por una posible demanda por parte de la empresa asesorada, o sanciones que estime pertinentes el tribunal de honor del colegio profesional al que pertenezca, lo cual hace imprescindible que los criterios se ajusten totalmente a la ley.

Será responsabilidad del Contador Público y Auditor, antes de emitir dictamen el verificar la procedencia del crédito fiscal, tomando como base entre otros, los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En la Ley del Impuesto Al Valor Agregado Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala establece en el artículo 24 numeral 5 y ss. lo siguiente:

“5) Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los contadores públicos y auditores deberán manifestar expresamente en el dictamen, los puntos siguientes:

a. Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.



- b. Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.
- c. Que verificó que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquiriente del producto o servicio, a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados; que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el artículo 25 de esta ley, para efecto de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente, en su respectiva declaración.
- d. Que verificó que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
- e. Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
- f. Expresar de forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver, sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme a las verificaciones realizadas.
- g. Y que cumple con los demás requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”.

Seguidamente dentro del mismo precepto legal establece “...Asimismo, la Administración Tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen



y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto. El contador público y auditor que emita el dictamen requerido será responsable en los casos que se determine falsedad, de lo cual responderá civil y penalmente, según corresponda, así como las sanciones que estime pertinentes imponer el tribunal de honor del colegio profesional al que pertenezca.”.

Para poder llevar a cabo lo antes expuesto, es necesario que los Contadores Públicos y Auditores se registren ante la Superintendencia de Administración Tributaria y cumplan con los requisitos que establece el artículo 24 “B”, de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado, siguientes:

Artículo 24 "B" Contadores públicos y auditores. Para los efectos del régimen establecido en los artículos precedentes, los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría deben proceder de la manera siguiente:

1) Contadores públicos y auditores que prestan sus servicios en forma independiente:

a) Presentar solicitud de inscripción y autorización para emitir dictámenes sobre la procedencia de la devolución de crédito fiscal, ante el Registro de Contadores y Auditores Públicos de la Administración Tributaria, indicando sus datos generales. Número de Identificación Tributaria, número de colegiado, domicilio fiscal, lugar donde desarrollará su actividad profesional y lugar para recibir notificaciones. Dicha solicitud se hará por medio del formulario que para el efecto le proporcione la Administración Tributaria.



- b) Presentar declaración jurada manifestando que no ha sido condenado por delitos contra el patrimonio, contra el régimen tributario o delitos contra la fe pública y el patrimonio nacional.
 - c) Acompañar fotostática del título profesional.
 - d) Constancia que lo acredite como miembro colegiado activo del colegio profesional al que pertenezca, al momento de su inscripción.
 - e) Certificación emitida por el colegio profesional del cual es colegiado activo, en la cual haga constar que el profesional de la contaduría pública y auditoría no ha sido sancionado por el tribunal de honor del colegio profesional que emite la certificación.
- 2) Los contadores públicos y auditores que presten sus servicios de contaduría pública y auditoría por medio de una persona jurídica o bien trabajen en relación de dependencia para esta última, adicionalmente a los requisitos establecidos en los incisos anteriores, deben indicar:
- a. La denominación o razón social de la persona jurídica a la que prestan su servicios; b. Domicilio fiscal de la persona jurídica antes citada;
 - c. Número de Identificación Tributaria de la firma o entidad por medio de la cual presta sus servicios profesionales o bien sostiene una relación de dependencia laboral.

Una vez registrado el profesional, debe avisar de cualquier cambio en sus datos al Registro de Contadores y Auditores Públicos de la Administración Tributaria, y presentar dentro de



los tres primeros meses de cada año, la respectiva constancia que lo acredite como colegiado activo del colegio profesional al que pertenece, así como la certificación indicada en el numeral 1, literal e) del presente artículo.

Se cancelará la inscripción de los Contadores Públicos y Auditores que no cumplan con los requisitos de inscripción que establece esta ley, sin perjuicio de la deducción de las responsabilidades civiles y penales que de su accionar se deriven.

No obstante, lo anterior, los colegios profesionales a los que se colegien los contadores públicos y auditores, deben enviar mensualmente a la Administración Tributaria, un listado en medio electrónico de los profesionales que se encuentran activos para ejercer la profesión."

Hay que tomar en cuenta el hecho que el Contador Público y Auditor como profesional independiente en su informe indique el monto que se pretende le sea devuelto a la entidad que preste sus servicios, la Superintendencia de Administración Tributaria como parte de su función fiscalizadora, puede requerir información y documentación de las exportaciones realizadas que incluya información financiera a las entidades bancarias que tengan relación con el crédito fiscal a devolver, todo ello dentro del marco de legalidad en cuanto a los requerimientos de información y documentos que la Administración Tributaria se encuentre facultada para solicitar a los exportadores, tomando en cuenta que en este tipo de actuaciones debe prevalecer el principio de legalidad, porque de lo contrario el contribuyente no se encuentra obligado con la Administración Tributaria a cumplir con requerimientos que se encuentren al margen de la ley.



2.9 Motivos de Denegatoria de Solicitud.

Uno de los deberes del Estado de Guatemala y como parte de su personalidad es que debe garantizar a los habitantes la seguridad jurídica lo que implica tener certeza en las decisiones que de él emanen y que aunado a ello existe el derecho de petición, que para el caso que nos ocupa es el de solicitar devolución de crédito fiscal que conforme a la ley específica corresponde.

Sin embargo, en la práctica en la propia norma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento existen los supuestos y requisitos necesarios que toda persona que se dedique a la actividad económica de exportación puede optar para reclamar el crédito fiscal que como ya se dijo con anterioridad no puede compensar por las figuras jurídicas tributarias en las que se ve relacionado y cuyo destino tiene el comercio hacia otros países.

Lo antes expuesto, implica que de no cumplirse los requisitos necesarios para realizar la solicitud esta puede ser denegada, pero acá es donde existe discrepancia por la Administración Tributaria y la legislación específica aplicable, porque en ocasiones se extralimita su poder fiscalizador administrativo lo que conlleva la violación expresa o tácita del principio de legalidad al dictar resoluciones que no se encuentran motivadas y fundamentadas conforme al marco legal vigente a cada caso en concreto.

Como parte de la normativa interna de la Superintendencia de Administración Tributaria existe la Junta de Criterios que es la encargada de emitir los criterios institucionales que han de observarse por parte del personal interno de la Administración Tributaria en sus diferentes actividades, su fundamento se encuentra en la Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-714-2017, que contiene la normativa que crea y regula el funcionamiento



de la Junta de Criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria, que en el artículo 1, de dicho documento establece, “La Junta de Criterios Tributarios de Superintendencia de Administración Tributaria, cuya denominación podrá abreviarse como “La Junta”, es un órgano de coordinación institucional específico, multidisciplinario y permanente, en el que se discuten y analizan controversias tributarias y aduaneras originadas por la falta de claridad o ambigüedad de las leyes y reglamentos o por la ausencia de los mismos, con el objeto de alcanzar consensos para emitir criterios que, después de ser aprobados por el Superintendente de Administración Tributaria, son de cumplimiento obligatorio y general para todos los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.”. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021, p.2)

Es de resaltar que la integración y funcionamiento de esa Junta de Criterios, ha permitido definir que cuando se presenten casos en los que existe incumplimientos de forma no de fondo, de los documentos que respaldan crédito fiscal sea valorados aquellos aspectos esenciales que por derecho le corresponde, en nuestro caso objeto de investigación, los exportadores de bienes o servicios, como por ejemplo lo establecido en el criterio tributario institucional número 5-2018, que contiene lo relacionado con la “La Documentación que debe presentarse como soporte en las exportaciones de servicios y su aplicación en los procesos de devolución fiscal”, lo cual se considera debe ser valorado por los sistemas de control interno de las personas que encuadren como exportadores de servicios y que deben contemplar en los procesos de soporte, registro y revelación en las contabilidades propias de cada ente y que conjugado con su actividad económica principal deben aplicar al momento en que decidan reclamar créditos fiscales, principalmente en el régimen optativo



de devolución y no ser objeto de denegatoria por parte de la Administración Tributaria y con ello perjudique los intereses propios de cada exportador.

Además, es oportuno mencionar el criterio tributario institucional No. 01-2021, que se relaciona con el “Tratamiento Tributario respecto de la validez jurídica y efectos de facturas que contienen errores formales o que fueron emitidas en una fecha en que su autorización ya estaba vencida”, este criterio se relaciona propiamente con los principios de justicia y equidad tributaria, en virtud que la normativa de índole tributaria debe interpretarse e integrarse con el ordenamiento vigente en el Estado de Guatemala, prevaleciendo la jerarquía normativa que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, y que en la práctica aún se encuentra en proceso de discusión la procedencia del crédito fiscal, es menester indicar que muchos casos, los ajustes bajo esta conceptualización han sido declarados sin lugar por los motivos antes indicados. Sin embargo, es meritorio el hecho que exista un criterio tributario institucional por los principios de celeridad y economía procesal en el ámbito tributario para que el personal de la Administración Tributaria en cualquier dependencia que la conforme, cuente con el sustento necesario para la toma de decisiones en forma oportuna.

Es importante citar el criterio tributario institucional, el cual está contenido en tres párrafos de la forma siguiente: “...1) No procede ajuste al crédito fiscal al adquirente de bienes y servicios amparados con facturas vencidas o con errores formales, si el auditor actuante puede determinar que el contribuyente que utilizó esos documentos efectivamente pagó esas facturas, cumplió con sus obligaciones tributarias sustantivas, utilizó lo adquirido en su actividad económica y oportunamente registró la adquisición en su contabilidad. De igual manera el contribuyente debe cumplir con lo regulado en el artículo 18 de la Ley del



Impuesto al Valor Agregado, relacionado a los requisitos de la devolución de crédito fiscal.

El vendedor declaró en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta las mismas en su operación normal y que el error no se hizo con el ánimo de defraudar el fisco o menoscabar su base imponible. 2) Los errores formales concurrentes en una factura, siempre que no tengan incidencia en cuanto a la veracidad y legalidad del gasto realizado, o la emisión de facturas fuera del plazo para que fueran autorizadas son situaciones que configuran incumplimiento de los deberes formales, sancionables con multa de acuerdo con el artículo 94 Código Tributario, a quienes directamente incurrieron en esas infracciones: quienes emiten esas facturas. No procede esa sanción pecuniaria cuando el error es de datos que consigna la imprenta o certificador del documento, para lo cual deberá estarse a lo establecido en el artículo 19 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. 3) Los errores formales antes descritos, concurrentes en una factura, o la emisión de una factura vencida, cometidos por el emisor de esta, no pueden afectar derechos de quien, de buena fe, en calidad de contribuyente, se le extendió ese tipo de factura, y en su oportunidad cumplió con sus obligaciones tributarias sustantivas, originadas por los negocios jurídicos por cuya existencia se emitieron los documentos con las deficiencias señaladas.” (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021, p.14), lo que conlleva a que hasta antes de la existencia de este criterio la Superintendencia de Administración Tributaria, estuvo denegando solicitudes de crédito fiscal por incumplimientos de tipo formal como lo es que las facturas que documentaban el crédito fiscal se encontraban vencidas por parte de los que emitían el documento (proveedores) y con ello se infringe lo establecido en los artículos 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 32 del Reglamento de la citada ley, por lo que muchos exportadores, por la materialidad de los



valores denegados, han tenido que agotar la vía administrativa para hacer valer su derecho, ocasionando muchas veces que se ventile en el ámbito jurisdiccional el derecho que le asiste y por ende se dicte la resolución por parte del juzgado de lo contencioso administrativo para que se le pague el crédito fiscal que fue objeto de ajuste, esto demuestra también que el principio de celeridad procesal en el ámbito tributario se ve vulnerado porque como reitero es hasta en la fase judicial que el exportador recupera lo que en derecho corresponda, además que ocasiona desgaste de recursos tanto al contribuyente como al estado guatemalteco.

A continuación, se observa el comportamiento durante los períodos del año 2019 y 2020 de las solicitudes de crédito fiscal del régimen Optativo de devolución de crédito fiscal:

Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

Solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA

Régimen Optativo

Por año de ingreso 2019 y 2020

Año de Ingreso	Cantidad de solitudes ingresadas	Cantidad de Solicitudes Autorizadas	Cantidad de Solicitudes Denegadas
2019	24	22	2
2020	21	20	1

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria



Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos

Solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA

Régimen Optativo

Año de Ingreso	Cantidad de solitudes ingresadas	Cantidad de Solicitudes Autorizadas	Cantidad de Solicitudes Denegadas
2019-2020	159	146	13

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria

2.10 Retenciones a cargo de Exportadores.

Los contribuyentes, al ser clasificados por la ley como tales, adquieren derechos y obligaciones de índole tributaria entre las cuales es de mencionar que una de sus responsabilidades ante la Administración Tributaria es efectuar retenciones sobre los pagos que realice por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, al ser considerado como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria “El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.” (Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 2001, p.263), esto en el código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 28, establece que los Agentes de retención “son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades



gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de estas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes”, por lo que al tener a cargo esa función adquiere una responsabilidad solidaria en materia tributaria en virtud que se encuentra obligado a enterar el monto de esas retenciones a la Administración Tributaria en la forma y plazo establecido en la Ley Tributaria específica, en este caso en la ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual también lo tiene contemplado en el artículo 41 del mismo precepto legal en cuanto a que define quienes son los obligados a retener y enterarlos en los bancos del sistema conforme a las leyes tributarias específicas.

En el caso de los Exportadores, el Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, en el artículo 1, regula lo relacionado con las retenciones a cargo de exportadores, el cual vale la pena mencionar que se tienen que cumplir varios supuestos, para que realicen retenciones, entre los cuales está que debe estar inscrito ante la Administración Tributaria como exportador habitual, es decir en el Registro de exportadores, y que sus exportaciones en promedio mensual sea de Q.100,000.00, de ser así la Administración Tributaria dará aviso de su activación para que realice las retenciones sobre la adquisición de bienes y servicios que se establecen en dicho artículo sobre los porcentajes de retención, cuyos valores establece que “En todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución. De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al período impositivo en que realizó la retención”, es decir que como parte de sus controles internos el exportador-retenedor, debe llevar control preciso de los que pretende solicitar a la Administración Tributaria, previo a la valoración de lo establecido en la normativa del decreto 20-2006,



Disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Además, debe tomarse en cuenta lo regulado en el artículo 9 de dicha disposición legal que “Cuando se realicen compras de bienes o se adquieran servicios entre personas individuales o jurídicas con la calidad de agentes de retención, deben abstenerse de efectuar la retención correspondiente.

2.11 Bancarización en Materia Tributaria

En Guatemala, la Bancarización en Materia Tributaria fue necesario establecerla dentro de la legislación ordinaria con el fin de evitar o reducir la existencia de simulación de pagos en efectivo de facturas y otros documentos de soporte contables y que se utilizaran como gastos deducibles al Impuesto sobre la Renta y en el caso que es objeto de investigación y análisis, de créditos fiscales por la adquisición de bienes y servicios.

En el Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, específicamente en los artículos 20 y 21, regula lo relacionado a la Bancarización en materia Tributaria, y que en el primero está establecido el procedimiento en el cual establece que por los egresos a partir de Q.30,000.00, los pagos deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, que debe individualizar la entidad que vendió o prestó el servicio, y que aunque se fraccione el pago debe ser pagado por medio del sistema financiero nacional y en el caso un contribuyente sea comprador y vendedor de otro y con el fin de no emitirse entre sí los pagos, las compensaciones pueden formalizarse en escritura pública con el detalle de las operaciones que se lleven a cabo. En todos los casos como parte del control interno fiscal, deben emitirse los cheques con la



leyenda no negociable no importando el monto esto para darle más certeza del origen y pago de los créditos fiscales que los exportadores pretenden les sea devuelto.

Es oportuno mencionar que en el artículo 21 del citado cuerpo legal, se establece que los documentos que respalden los pagos, deben conservarse en sus registros contables por el plazo de cuatro años, esto en concordancia con lo relacionado a la prescripción tanto desde el punto de vista de la Administración Tributaria que tiene la facultad para fiscalizar a los contribuyentes y de este para reclamar los créditos fiscales que por derecho les corresponde, lo cual se encuentra regulado en el Código Tributario, Decreto 6-91.



CAPÍTULO III

REQUISITOS CONTEMPLADOS POR LA LEY DEL IVA, PARA LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN OPTATIVO

Se considera oportuno que antes de conocer a detalle los requisitos y documentos que debe cumplir y adjuntar el exportador a su solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo debe tener en cuenta aspectos generales que debe acreditar la calidad de exportador la cual se obtiene cuando se inscribe en el Registro de Exportadores de la SAT, adjuntar declaración jurada en la que indique no ha utilizado el crédito fiscal por el cual hace el reclamo o solicitud, que compruebe ante SAT que el 50 % o más es destinado a la exportación, que elabore y presente su solicitud de devolución ante la SAT, y adjuntar a la solicitud dictamen de la procedencia del crédito fiscal por parte de un Contador Público y Auditor registrado ante la SAT, que en teoría la SAT, le resolverá en diez días hábiles y que la devolución debe solicitarla mensualmente. Es oportuno mencionar que la persona que prepara la documentación e información que adjunta a la solicitud de crédito fiscal debe tener conocimientos mercantiles, tributarios y fiscales así como administrativos y de control interno que le permite tener la capacidad necesaria e idónea para realizar la gestión de solicitud y obtención de crédito fiscal toda vez que esta documentación es examinada por auditores tributarios de la Administración Tributaria y muchas veces por desconocimiento de la normativa vigente aplicable se incurre en errores de preparación que puede ocasionar contingencias en cuanto a que no se reconoce el derecho de devolución de crédito fiscal y que tiene efectos negativos en la recuperación y disponibilidad de dinero que conforme a la ley y reglamento del IVA le corresponde. El formulario que se utiliza es el SAT-No. 2124, que constituye la solicitud y se visualiza de la forma siguiente:



SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA, O RESTITUCIÓN DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS, IMPUESTOS PAGADOS POR IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES O DEPÓSITOS POR GARANTÍAS ADUANALES (Ver instrucciones de llenado al reverso de la Hoja 1)		PARA USO EXCLUSIVO SAT (pegar sticker)	
Lugar y Fecha: _____		SAT- No. 2124 0000012	
01. Apellidos y nombres: SAT o denominación social: _____			
DIRECCIÓN PARA RECIBIR NOTIFICACIONES:			
02. Número y/o nombre de calle o avenida	03. Número casa	04. Apdo. y código	05. Zona
06. Municipio	07. Teléfono (Código Fijo)	08. Código	09. Apellido: Puesto
10. Correo Electrónico: _____			
MOTIVO DE LA SOLICITUD:			
11. CRÉDITO FISCAL DE IVA:		12. EXPORTADORES RÉGIMEN OPTATIVO ☐	
13. PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO ☐		14. A CONTRIBUYENTES QUE VENDEMOS A ENTIDADES EXENTAS ☐	
15. IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES:		16. DERECHOS ARANCELARIOS PAGADOS EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES ☐	
17. DEPÓSITOS ADUANALES: ☐		18. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PAGADO EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES ☐	
19. VALOR SOLICITADO (EN QUETZALES)		20. FORMULARIO SAT-6211 NO. _____	
21. DECLARACIONES:		22. DECLARACIÓN No. _____	
23. PERÍODO		24. PERÍODO	
25. VALOR Q.		26. VALOR Q.	
27. SOLICITO QUE EL VALOR AUTORIZADO SEA RESTITUIDO MEDIANTE:		28. SOLICITO QUE EL VALOR AUTORIZADO SEA RESTITUIDO MEDIANTE:	
☐ DEVOLUCIÓN		☐ ACREDITAMIENTO (Cuando cumpla los supuestos establecidos en el segundo párrafo del Art. 8. Se aplica el artículo 11 "A", del Decreto Número 38-2005, reforma a la Ley del IDP del Decreto 38-92)	
☐ COMPENSACIÓN (Solo cuando cumpla los supuestos establecidos en el Art. 43 Decreto Número 6-91, Código Tributario)		☐ COMPENSACIÓN (Solo cuando cumpla los supuestos establecidos en el Art. 43 Decreto Número 6-91, Código Tributario)	
IMPUESTO		VALOR	
OBSERVACIONES		OBSERVACIONES	
29. TOTAL A COMPENSAR O ACREDITAMIENTO (7+10+11)		30. TOTAL DE DEVOLUCIÓN	
31. ANEXOS, OBSERVACIONES Y FIRMAS			
Adjunto: _____ (folios que se detallan en la "Hoja de Anexos")			
Observaciones: _____			
Firma: Propietario, Apoderado o Rep. Legal NIT de quien firma: _____		RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES NIT DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR O/E FIRMA EL DICTAMEN: _____	
Calidad con que actúa: Propietario: ☐ Representante Legal: ☐		Firma y sello de recepción SAT: _____	

Es de tomar en cuenta que en el artículo 24, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que: "Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que conforme a esta



ley tengan derecho a devolución de crédito fiscal, podrán optar por el régimen de devolución que establece este artículo, para lo cual deberán cumplir con lo siguiente 1.

Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, para el efecto deberá indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente a que se refiere el numeral 5 de este mismo artículo”. Entre los aspectos a resaltar es que, en el régimen optativo de devolución de crédito fiscal, los contribuyentes tienen que dedicarse a la exportación y no a la venta o prestación de servicios de personas que la ley considera exentas en virtud que de ser así tienen que realizar sus solicitudes bajo el régimen general. Retomando el primer requisito es importante que lo indicado en el Dictamen por parte del Contador Público y Auditor Independiente debe coincidir con el monto anotado en la solicitud de devolución de crédito fiscal del exportador, porque de lo contrario puede ser denegada. Así también el plazo de los diez días hábiles es de tenerlo presente porque si no se cumple dentro de ese plazo puede ser rechazada la solicitud, se considera necesario indicarlo para aquellos casos en los que principalmente por la verificación administrativa independiente que cada exportador tiene en su sistema de control interno, detecte posibles errores en los cuales es necesario rectificar las declaraciones del IVA, y en consecuencia las cifras tienen que ser modificadas y por ende tiene que realizarlos dentro e incorporar las rectificaciones dentro del plazo establecido en la propia ley del que se infiere que es mensual por el plazo de 10 días vencida la presentación de las declaraciones.



Continuando con la exposición y análisis de los documentos que se deben adjuntar a la solicitud tenemos lo siguiente:

3.1 Documentación a Adjuntar en la Solicitud

En el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado numeral 2) establece que se debe:

Adjuntar a la solicitud una declaración jurada en la que manifieste el no haber recibido previamente la devolución en efectivo, en bonos, así como el no haber compensado o acreditado el crédito fiscal solicitado con otros impuestos, referente al mismo período y monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, ni del Ministerio de Finanzas públicas, dicha declaración jurada debe ser formalizada ante notario.

La declaración jurada antes indicada, dependiendo si se trata de una persona individual por el exportador como tal, o bien de una persona jurídica por el Representante Legal o la persona facultada por la entidad exportadora, para que realice ese tipo de gestiones tributarias y esto para que exista responsabilidad respecto a que no ha recibido, compensado o acreditado el crédito fiscal que pretende le reintegre la Administración Tributaria, tomando en cuenta que las aseveraciones de comprobarse que no son ciertas pueden incurrir en ilícitos penales, otro aspecto que debe formalizarse ante notario por tener fe pública conforme a la legislación que le es aplicable.

En el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado numeral 3) regula que se debe “Acompañar copia de las declaraciones mensuales del impuesto, en que conste que el crédito fiscal solicitado, fue reportado”.



Al respecto, debe entenderse que se refiere a la copia de la declaración mensual del IVA y en su caso fuere aplicable las respectivas rectificaciones que hubiese sido objeto el período por el cual se pretende reclamar devolución de crédito fiscal.

En el numeral 4) del citado cuerpo legal establece que el exportador debe demostrar “Estar inscrito en el Registro de Exportadores y acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecido en las literales A) o B) del cuarto párrafo del artículo 25 de la ley del Impuesto al Valor Agregado”.

Este requisito es considerado esencial en virtud que para optar a este régimen la persona con su respectiva empresa debe demostrar que se encuentra inscrita en el Registro de Exportadores, lo cual será por medio de la resolución en la cual fue autorizada, que incluya la solicitud porque en ella se debe indicar el requisito establecido en el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto al porcentaje de sus ventas o prestación de servicios destinados al comercio exterior.

En el numeral 5, se deberá adjuntar “Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley al Impuesto al Valor Agregado”.

Los contadores públicos y auditores deberán manifestar expresamente en el dictamen los puntos siguientes:

- a) Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.



- b) Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.
- c) Que verificó las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas, que comprobó que las exportaciones fueron recibidas el extranjero por el adquirente del producto o servicio a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos mercancías o servicios fueron efectivamente exportados, que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el artículo 25 de esta ley para efecto de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente en su respectiva declaración. Este requisito se relaciona con lo establecido en el artículo 24 del Acuerdo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece: “Para los efectos de lo establecido en el artículo 24 numeral 5), literal c, de la Ley, al dictamen se deberá acompañar la documentación que compruebe que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquirente del producto o servicios, entre otros la documentación siguiente: 1) Declaración de Mercancías bajo el Régimen de Exportación Definitiva. En el caso se haya transmitido, aceptado y validado la declaración de mercancías de datos mínimos, la misma debe estar perfeccionada en el sistema electrónico de la Superintendencia de Administración Tributaria, con su declaración de mercancías complementaria. 2) Conocimiento de embarque, incluido en el Manifiesto de Carga de Exportación de la compañía naviera que se encargó del transporte. 3) Manifiesto de Carga de Exportación. 4) La Lista de Embarque, del o los contenedores continentales de la mercancía objeto de exportación definitiva. 5) Informe de trazabilidad (tracking) de los contenedores emitidos por la compañía naviera, donde



se demuestre el arribo en el puesto de destino final o Informe certificado de la naviera sobre el desembarque de los contenedores en el puerto de destino final. 6)

Documento que compruebe el pago de la mercadería objeto de exportación (transferencia bancaria, carta de crédito, giro)”. Continuando con las literales del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tenemos la siguiente:

- d) Que verificó que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
- e) Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que se deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
- f) Expresar de forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme a las verificaciones realizadas.
- g) Y que cumple con los demás requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Más adelante se desarrolla lo relacionado a la labor que realiza el profesional Contador Público y Auditor con la devolución de crédito fiscal que solicitan los exportadores a la Administración Tributaria.

En el numeral 6 del artículo 24 de la Ley del IVA, señala “otros documentos que conforme la ley debe presentar”. Este numeral va enfocado a la facultad que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria para comprobar y verificar la procedencia o no de la devolución de crédito fiscal, lo cual le permite por medio de los requerimientos respectivos a los exportadores obtener la información y documentación en los que se compruebe si



efectivamente se incurrió en la adquisición de bienes o servicios y que se relacionen directamente con la actividad económica del contribuyente.

En el numeral 7 del artículo 24 de la ley del IVA, regula que “En la solicitud que se presenta, el solicitante autoriza a la Administración Tributaria a que la misma, en ejercicio de su función fiscalizadora, pueda requerir informes sobre exportaciones realizadas, tanto dentro o fuera del territorio centroamericano, así como solicitar información a instituciones bancarias sobre sus operaciones financieras, relacionadas específicamente con el crédito a devolver”.

Con este requisito lo que permite a la Superintendencia de Administración Tributaria, es tener cierto grado de salvaguarda para solicitar información de los clientes y proveedores del exterior del exportador, así como lo relacionado con las instituciones bancarias respecto al crédito fiscal que se pretende obtener por parte de los exportadores. En la práctica es de uso limitado tomando en cuenta el período que tiene el auditor tributario para llevar a cabo su auditoría que es de diez días hábiles para emitir la resolución, por lo que generalmente se toma de base la auditoría realizada por el Contador Público y Auditor independiente, quien como parte de sus técnicas y procedimientos de auditoría utiliza la información de terceros bajo la premisa que la información obtenida de terceros hasta cierto punto es más confiable que la generada a lo interno de las empresas a las cuales presta sus servicios profesionales.

El numeral 8 del mismo cuerpo legal que hemos venido desarrollando establece que “De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal”.



Básicamente se refiere a que el contribuyente-exportador deberá acompañar una copia de los formularios en el cual realizó los pagos de las retenciones que ha realizado durante los períodos que se han generado los créditos fiscales solicitados, esto para demostrar que el contribuyente ha cumplido con la obligación de retener y pagar las correspondientes retenciones.

3.2 Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal

Con las reformas del año 2006 a las leyes tributarias de Guatemala, en las que por medio del Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, del Congreso de la República de Guatemala, se reformó entre otras, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que como su nombre lo indica a dichas reformas se pretendió tener mayor control respecto a las devoluciones de crédito fiscal de exportadores, fue por ello que para tener más certeza con el crédito fiscal reclamado por dichos contribuyentes incorporó la prestación del servicio profesional del Contador Público y Auditor, pero ojo, en forma independiente, quien conjuntamente por el grado de expertiz y conocimiento de temas tributarios es la persona indicada para dar un grado razonable de seguridad jurídica a la Administración Tributaria para devolver crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado a los contribuyentes-exportadores que así lo deseen.

Es por ello que los requisitos establecidos en los artículos 24 numeral 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 24 del Acuerdo Gubernativo 5-2013, establecen los requisitos legales que deben cumplir los dictámenes de auditoría que son indispensables acompañar en las solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal, sin embargo en el presente documento se considera necesario desarrollar los aspectos mínimos que debe tener en



cuenta el profesional de Auditoría para aplicar la metodología de trabajo en su planificación, ejecución informe y seguimiento con base en la normativa técnica correspondiente.

La normativa técnica antes indicada son en sí las Normas Internacionales de Auditoría, -NIAS- las cuales son de observancia y aplicación obligatoria por parte de los Contadores Públicos y Auditores en el marco de realización de su trabajo a partir del año 2007, las cuales fueron adoptadas, en ese año, por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, es por eso que en la ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado en el año 2006, indica Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, por lo que se aclara ese aspecto, entre los requisitos se encuentra el que los profesionales estén activos en dicho Colegio y desde luego como cualquier rama científica actualizados en las normas que se emiten para el ejercicio de su profesión en Guatemala. Por lo que el Dictamen debe incluir un párrafo que indique que se emitió fue con base en NIAS y debe indicar por párrafos separados lo siguiente:

Que verifiqué en la contabilidad del contribuyente los registros del crédito por IVA solicitado, tanto en los registros auxiliares como en los registros principales, es decir todos aquellos registros que el exportador tenga definidos como parte de su control interno y con el fin que los ha incorporado para evidenciar el recorrido o trazabilidad de los documentos en los registros respectivos, Libros de Compras y Servicios Recibidos, auxiliares por departamento de importaciones, de compras, libros contables como tales libro diario, mayor, balances, estados financieros que son los que sirven para respaldar el crédito fiscal que figure como un cuenta por cobrar ante el fisco. Es oportuno indicar que en el artículo 18 de la Ley del IVA, establece lo relacionado a la documentación del crédito fiscal, lo cual



debe forma parte de las guías de trabajo del auditor y que en dicho precepto legal se establece lo siguiente:

“Artículo 18. Documentación del crédito fiscal. Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

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



Es importante resaltar que para dar esta afirmación en el Dictamen del Auditor, el profesional en su planeación debe evaluar el control interno y los riesgos inherente de control de las empresas exportadoras para definir la oportunidad y alcance en el diseño de las pruebas de auditoría, lo cual se ve reflejado en el programa de auditoría de revisión de crédito fiscal con sus respectivas guías de trabajo que incluye las técnicas y procedimientos de auditoría de cumplimiento y sustantivas, que para el presente caso objeto de estudio debe ser la ley del impuesto al valor agregado y su reglamento, así como aquella normativa que se le relacione para demostrar y respaldar la procedencia del crédito fiscal que solicita el exportador a la Administración Tributaria.

Otro párrafo que debe contener el Dictamen, es lo relacionado con las exportaciones, lo cual es relevante en materia de devolución de crédito fiscal toda vez que al igual que las compras o adquisición de servicios deben examinarse para tener la certeza que las ventas o prestación de servicios al exterior son reales y esto se logra en grado razonable en la prueba de circularización con los clientes del exterior, lo que implica que el auditor tiene que aplicar las técnicas y procedimientos de auditoría idóneos a las circunstancias para cerciorarse y le confirmen que las mercancías fueron recibidas conforme lo pactado y negociado con los exportadores.

Es fundamental que el profesional tenga plenamente identificado la actividad económica de los exportadores porque existe la posibilidad de que en algunos meses no se lleven a cabo exportaciones y solo se realicen compras, esto por la naturaleza del negocio, sin embargo es responsabilidad del exportador definir las políticas y procedimientos tanto administrativos, contables y de distribución porque en esa medida puede incurrir en gastos que impliquen



únicamente créditos fiscales lo cuales tiene que demostrar en un momento determinado y cuando se lo requiera la Administración Tributaria.

En otro párrafo del Dictamen para fines de Devolución de crédito fiscal debe existir una afirmación o aseveración, sólo que esta vez, por parte del Contador Público y Auditor de que el crédito fiscal solicitado no se ha hecho anteriormente, no ha sido compensando ni recibido por medio de vales fiscales a favor del exportador. Esta aseveración es considerada de riesgo para el Contador Público y Auditor porque tiene mucho que ver la fecha en que fue contratado sus servicios, lo que implica riesgo de detección porque a pesar de haber diseñado sus pruebas de auditoría conforme a la normativa técnica para llevar a cabo su labor, puede existir el riesgo que no lo detecte, más aún, cuando el riesgo de control es alto por parte del exportador, en cuanto a que en sus registros no es factible corregir en forma oportuna los registros extemporáneos o bien cuente con sistemas informáticos débiles que pueden ser alterados sin dejar evidencia de quien los realizó. Lo que implica que el Auditor independiente se cerciore por medio de procedimientos alternos de revisión analítica de saldos y documentos que se cumple con ese requisito de que el crédito fiscal que se solicite es por primera vez bajo esa modalidad y mitigar el riesgo de incurrir en errores por negligencia o dolo al emitir una aseveración cuando en la realidad no lo es.

Otro punto o apartado que establece la ley es la manifestación expresa por parte del auditor de que se ha cerciorado de la veracidad de las operaciones relacionadas con el crédito fiscal, y esto lo logra a través de las pruebas que realice el auditor durante la ejecución de su trabajo en la que establezca que las operaciones por compra o adquisición de servicios se hayan realizado y pagado, lo cual tiene estrecha relación respecto a los controles internos que tenga establecido el exportador en sus entidades desde la recepción de los documentos,



la realización de la compra o del servicio en la actividad económica y de los registros respectivos que conlleva las mismas.

Lo anterior implica que el auditor debe estar bien familiarizado con la actividad económica y proceso productivo de su cliente-exportador, los productos que oferta y vende, la capacidad instalada, los contratos mercantiles que se le relacionen, entre otros aspectos que debe conocer para estar en posición de dar una afirmación de esa naturaleza, todo con el fin de demostrar y documentar el crédito fiscal por los hechos económicos necesarios documentar en el proceso productivo y de exportar que conlleva el adquirir bienes y servicios en el mercado local.

Con respecto al párrafo que debe contener el dictamen del Contador Público y Auditor, relacionado que debe indicar que se cumple con los demás requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe documentarse la metodología del trabajo del Contador Público y Auditor por medio de sus revisiones o auditorías que incluye los papeles de trabajo idóneos que contemplen los análisis respectivos para estar en la capacidad de afirmar esos extremos. A continuación, se expondrá los aspectos mínimos que deben valorarse en la realización de dicho trabajo.

3.2.1 Auditoría Externa Fiscal al Crédito Fiscal

Se debe tener en cuenta que la auditoría externa al crédito fiscal es en materia tributaria y no propiamente para expresar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros como lo es una auditoría financiera. Partiendo de ello, la Auditoría Tributaria “Es el proceso ordenado para poder evaluar la evidencia y actividades relacionadas con el aspecto tributario, de acuerdo con un marco normativo en materia fiscal o tributaria...”. Y



Auditoría Financiera “Es aquella que emite un dictamen u opinión profesional en relación con los estados financieros de una unidad económica en una fecha determinada y sobre el resultado de las operaciones y los cambios en la posición financiera. Es condición indispensable que esta opinión sea expresada por un Contador Público y Auditor debidamente autorizado para tal fin.”. (Orozco, Control interno, auditoría y aseguramiento fiscal y gobierno corporativo, 2013, p. 90 y 92), lo que implica que, para el caso de Guatemala, el Dictamen su estructura e información es en función a los requerimientos propios de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento y que el facultado para emitir dicho documento es un Contador Público y Auditor, además de estar Colegiado activo en el colegio respectivo debe estar inscrito y activo en el Registro de Contadores Públicos y Auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Otro aspecto para tomar en cuenta que la metodología de trabajo que debe aplicar es similar, no obstante que la técnica de documentación y respaldo de las operaciones del contribuyente-exportador debe aplicarse las Normas Internacionales de Auditoría -NIAS-, en las fases de planificación, ejecución e informe respectivo.

En la fase de planificación el Contador Público y Auditor y las personas que laboren con él para el cliente exportador, se considera importante realizar un diagnóstico del negocio que le permita conocer a profundidad la forma de operar del cliente que incluya los aspectos, legales, económicos financieros, y desde luego fiscales, para definir y dar respuesta el cómo, cuándo, dónde, cuanto y quién o quiénes deberán aplicar los procedimientos y técnicas de auditoria en el diseño de los programas de trabajo y cédulas de auditoría que servirán de respaldo para los análisis, pruebas e investigaciones documentales que conforme al régimen optativo de devolución de crédito fiscal deben aplicar las personas que



designa el Contador Público y Auditor contratado por el exportador para llevar a cabo y cumplir con los requerimientos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Lo que si se debe tener en cuenta es el grado de responsabilidad que tiene el profesional respecto al trabajo a realizar, y la del exportador quien es el interesado que se le devuelva el crédito fiscal, porque ambos tienen responsabilidades que en el caso del Contador Público y Auditor es respecto a que su labor debe ser conforme a la normativa técnica y legal correspondiente y el exportador a que sus documentos, registros auxiliares y principales, y los informes y elaboración y presentación de declaraciones deben ser con base en la normativa vigente aplicable. En la práctica si es indispensable que tanto el profesional en el campo de la Auditoría y el cliente se dejen establecidas las bases sobre las que se actuará para que se tenga presente por parte del exportador que la labor de aquél no viene a sustituir los registros contables sino más bien es a que le genere valor agregado en cuanto a se mejoren los procesos establecidos e implementados como parte de los controles internos en todas las dependencias que conforman la o las empresas del exportador y que tienen relación directa en la generación de la documentación y evidencia del crédito fiscal a solicitar su reintegro.

Debido a la importancia que para el caso específico tratado en la presente investigación, en el cual es determinante el dictamen que emitirá el Contador Público, no se debe dejar de lado la responsabilidad que el profesional tiene, ya que en su dictamen establecerá si corresponde o no la devolución del Crédito Fiscal requerido, es por ello que como se indica en el apartado de evidencia se debe tener en cuenta la documentación que valide la información dictaminada y que permita comprobar que se dictaminó con base en la misma.



En consecuencia, el Programa de trabajo “Es la última fase de la planeación. El programa de trabajo es la representación física y la formalización de la planeación presentada en un cronograma de trabajo, la cual se hace semestral o anual, determinando los controles que se ejercerán de manera permanente. Es la relación escrita y ordenada de los procedimientos de revisoría fiscal, extensión y su oportunidad, a aplicar en cada trabajo específico.” (Perdomo, 2015, p. 116), es decir que contiene los procedimientos, alcances, oportunidad, quien o quienes llevarán a cabo la revisión los tiempos estimados y reales respecto a las pruebas a realizar durante la realización de la auditoría.

Por tratarse de información en su mayoría confidencial el Contador Público y Auditor debe tener presente el principio de confidencialidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual se encuentra regulado en los artículos 29, 30 y 31 de dicho precepto legal y como parte de su labor debe documentar aquella información y documentación en los archivos permanentes y actualizarlos como mínimo una vez al año que relaciona para retroalimentar la planificación de la auditoría, principalmente aquellos aspectos técnicos legales en la devolución de crédito fiscal, régimen optativo.

Otro aspecto a considerar es lo normado en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el párrafo quinto establece “Asimismo, la Administración Tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto.”. Esto como parte de la función fiscalizadora, cuando la Superintendencia de Administración Tributaria quiere verificar las exportaciones o bien el cumplimiento de los requisitos establecido en la literal



g) del artículo 24 del mismo precepto legal respecto a la procedencia, documentación y reporte del crédito fiscal solicitado por el exportador.

3.2.2 Evidencia de Auditoría

De acuerdo con la NIA 500 “Evidencia de Auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2019, p.468), es también el valorar que “La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2019, p.470)

Es de tomar en cuenta que la evidencia de auditoría por si sola o de una fuente no debe ser valorada como absoluta porque necesariamente tiene que ser probada por medio de procedimientos de auditoría en los que se cruce la información, para valorar la existencia de hechos económicos que se encuentren o no registrados en la contabilidad del exportador, además es de tenerse en cuenta que en el régimen optativo de devolución de crédito fiscal



del Impuesto al Valor Agregado no establece que porcentaje debe ser examinado por el auditor, sin embargo, debe valorarse el principio de importancia relativa y materialidad de transacciones porque de lo contrario estaríamos a una duplicidad de funciones en las que se tendería a confusión el rol del Contador del exportador con la labor del auditor externo contratado para ese fin.

Es oportuno mencionar que entre los tipos de evidencia de auditoría pueden ser:

Evidencia física: Es la que los auditores pueden ver en el entorno de la realidad, como por ejemplo la existencia de activos fijos, vehículos, edificios, equipo de cómputo, materias primas o por recuentos físicos de existencias de inventario o de efectivo, sin embargo por sí solo la inspección u observación física no es suficiente porque pueden existir inventarios de mercancías en las que se necesita por ejemplo del uso de ingenieros químicos, para asegurarse de la calidad y existencia de los inventarios y que como puede observarse por sí sola esta evidencia queda corta porque tiene que complementarse para los fines de la auditoría que en el presente caso de estudio es de obtener devolución de crédito fiscal.

Declaraciones de Terceros, o comúnmente llamadas confirmaciones, se aplica en muchos rubros que directa o indirectamente tienen que relacionarse con el crédito fiscal por impuesto al valor agregado, clientes habituales del exterior, proveedores locales y del extranjero, bancos, instituciones de registros públicos locales, como por ejemplo las exportaciones que el auditor tiene que cerciorarse que se realizaron o bien que las importaciones por medio de información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria que fueron registradas y aprobadas en todas las fases conforme al derecho aduanero vigente y los bancos para verificar que los saldos son consistentes con



lo reflejado en la contabilidad del exportador y que exista grado razonable del control interno por medio de las conciliaciones bancarias respectivas.

Otro tipo de **evidencia es la documentaria o documental**, que incluye entre otros, cheques voucher's, facturas, contratos, actas de reuniones, circulares donde quede evidencia de las políticas contables, administrativas y de control que permita tener trazabilidad de las transacciones dentro de las dependencias que conforman la o las empresas exportadoras y que estas guarden congruencia en términos tributarios vigentes para que el personal los aplique y quede documentado también la responsabilidad acerca de las funciones que tienen asignadas para los registros en los libros auxiliar y principales informáticos para documentar y respaldar el crédito fiscal por el cual se pretende recuperar u obtener.

El recálculo otros llamados cálculos, es otro tipo de evidencia y consiste en verificar los valores plasmados en los registros auxiliares que se utilizaron de base para la elaboración de las declaraciones de impuestos como por ejemplo los libros de compras y ventas en el caso estos sean sistematizados serán por medio de softwares que permitan a lo interno de los equipos de cómputo donde se registren las transacciones correspondiente al período en el cual contiene información, verificar si existen posibles duplicidades o errores en la sumatoria total que va consignada en las declaraciones y por medio de sumadoras o de hojas electrónicas de Excel el verifica lo anotado en los libros manuales, esto último casi ya no se usa, pero pudieran existir casos y de que de forma general permita al auditor cerciorarse que los valores anotados en las declaraciones de impuestos son fiables y representativos en lo reportado. Esta técnica del recálculo o cálculo puede ir de la mano con información no financiera por ejemplo la capacidad instalada de ventas, producción respecto con el volumen de ventas y rotación de inventarios que pudo existir en una



empresa exportadora durante un período determinado que incluye evaluación financiera por medio de indicadores o índices financieros que permita tener marco comparativo de la información que reflejen los Estados Financieros de la entidad.

Entre las evidencias de auditoría que se considera importantes tenemos los “Registros de Contabilidad. Cuando los auditores intentan verificar una suma en los estados financieros siguiendo su rastro a través de los registros de contabilidad, por lo general, llevan a cabo este proceso a través de los libros mayores hasta los de diario y comparan el renglón con tal evidencia documentaria básica, como un cheque pagado, una factura u otros documentos fuente. Sin embargo, la cuenta del mayor y los diarios constituyen evidencia valiosa en sí mismos. La dependencia en los mayores y en los diarios como evidencia está indicada por la medida del control interno que cubre su preparación. Siempre que sea posible, los mayores auxiliares para documentos por cobrar, por pagar y el equipo de planta deben ser llevados por personas que no sean responsables del mayor general. Todos los asientos del diario general deben ser aprobados por escrito por el contralor u otro alto funcionario. Si los mayores y diarios son producidos por un sistema computarizado, se deben aplicar diversos controles computarizados. Cuando existen controles de este tipo y los registros parecen estar bien llevados, los auditores pueden considerar que los mayores y los diarios constituyen un apoyo para los estados financieros.”. (Whittington, 2001, p.108 y 109)

Adicional a lo anterior debe tomarse en cuenta también la Norma Internacional número 530 define “Muestro de auditoría (muestreo): aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones



sobre toda la población.” (Whittington, 2001, p. 539), y es a este grupo o muestra seleccionada donde el auditor debe aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría para inferir en conclusiones o aseveraciones que debe contener el dictamen que solicita el exportador en el régimen optativo de devolución de crédito fiscal y que debe dejar documentado la evidencia de auditoría recopilada, analizada y estructurada en los papeles de trabajo que utilizó para el efecto porque de conformidad con el artículo 24 de la ley del Impuesto al Valor Agregado en su parte conducente establece que “...la Administración Tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaboradas por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto”, por lo que el auditor debe documentar su auditoría con base en las Normas Internacionales de Auditoría y como en este caso es de propósito especial todo lo relacionado a la normativa tributaria vigente conforme la fecha de presentación de la solicitud de devolución de crédito fiscal y con ello reducir el riesgo de posible falsedad ya sea por negligencia o dolo se le pueda imputar en un proceso penal por haber avalado con su dictamen y no detectar durante la realización de su auditoría que como reitero va a mitigar en la medida que haya aplicado la normativa técnica legal en forma objetiva en toda la realización de su trabajo, lo cual lo vemos establecido en el artículo 82 del Código Tributario el que establece “Responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables”, por lo que se reitera el hecho que para demostrar



la responsabilidad del Contador Público y Auditor, es necesario que su labor sea sometida a la normativa con que emitió su dictamen y respaldo correspondiente.

Por lo que es de valorar que como parte del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su parte conducente establece “El contador público y auditor que emita el dictamen requerido, será responsable en los casos se determine falsedad, de lo cual responderá civil y penalmente, según corresponda, así como las sanciones que estime pertinentes imponer el tribunal de honor del colegio profesional al que pertenezca”. Este apartado de la ley es necesario analizar en los ámbitos que señala e iniciaremos por el colegio profesional del cual debe formar parte del Contador Público y Auditor.

3.2.3 Responsabilidad del Contador Público y Auditor

Desde el punto de vista profesional el Contador Público y Auditor, como cualquier egresado de una Universidad se encuentra sujeto a lo establecido en el artículo 90 de la Constitución Política de la República en el cual regula los preceptos fundamentales que deben observar los colegios profesionales para que los que se encuentren inscritos y puedan ejercer la profesión en el ámbito guatemalteco, aunado a la normativa propia de cada colegio profesional, en el cual también es de valorar los requerimientos de calidad materializado en el decreto 72-2001, Ley de Colegiación obligatoria y sus reformas.

Es por ello, que cuando un Contador Público y Auditor incumple ya sea por dolo o negligencia, lo cual tiene que ser probado, en el ordenamiento jurídico vigente en Guatemala, en los informes de auditoría que incluye el Dictamen correspondiente, este es sometido al Tribunal de Honor que conforme al análisis y gravedad de lo denunciado en contra del profesional y conforme lo actuado por este, puede existir varios tipos de



sanciones pudiendo ser pecuniarias, verbales, suspensión temporal y definitiva, es de mencionar que además de los estatutos propios del colegio, en este caso de Auditores, y conforme a jerarquía normativa deben ser elaborados y valorados con base en la Ley de colegiación de Obligatoria Decreto 72-2001, a efectos de que dicho Tribunal dicte las sentencias y la Junta Directiva ejecute las mismas, no está demás indicar que como cualquier proceso debe respetarse la garantía fundamental del derecho de defensa y el principio del debido proceso establecido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Continuando con el análisis del apartado del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado relacionado con la responsabilidad del Contador Público y Auditor respecto al dictamen que emita, se encuentra la responsabilidad civil, la cual se encuentra contemplado en el artículo 2033 del Decreto ley 106, Código civil que establece “El profesional está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación y diligencia y con arreglo a las prescripciones de la ciencia o arte de que se trate, siendo responsable de los daños y perjuicios que cause por dolo, culpa o ignorancia inexcusable, o por la divulgación de los secretos de su cliente”, es decir que el Contador Público y auditor de no actuar de esa forma en la labor que realice puede en este caso, incurrir con responsabilidad directa con el contribuyente exportador en daño porque la Administración Tributaria puede en un momento determinado denegar la solicitud de devolución de crédito fiscal en el régimen optativo que afecte su liquidez, esto conforme lo establecido en el artículo 1668 del Decreto Ley 106, Código Civil que establece “Profesionales. El profesional es responsable por los daños o perjuicios que cause por ignorancia o negligencia inexcusables, o por divulgación



de los secretos que conoce con motivo de su profesión”, lo cual va implícito dentro del inicio y desarrollo de la auditoría que realice al contribuyente-exportador.

La responsabilidad del Contador Público y Auditor en el ámbito penal, va enfocada por la propia exposición de riesgo de su labor, en virtud que pudiendo ser culpable o dolosamente vulnerar el bien jurídico tutelado el patrimonio de la persona, lo cual se encuentra contemplado en el título VI del libro II del código penal decreto Ley 17-73, que se considera que debemos tener en cuenta las regulaciones de tipo penal y por ser una manifestación del poder punitivo que tiene el Estado de Guatemala contra las personas, vela porque las garantías de los que posiblemente han incurrido en los supuestos de la norma penal se respeten las garantías constitucionales. Entre los tipos penales que puede incurrir el Contador Público y Auditor, se encuentran:

El delito de estafa mediante informaciones contables, lo cual se ve materializado cuando el Contador Público y Auditor, dictamina que es procedente la devolución del crédito fiscal en el régimen optativo, cuando en realidad no lo es y que dependiendo de la gravedad, conforme las investigaciones que realice el ente investigador, Ministerio Público, se enfoque a que fue por negligencia o dolo, el supuesto de este delito se encuentra regulado en el artículo 271 del Decreto ley 17-73, cuya sanción máxima es que además de la prisión inmutable pueden quedar inhabilitados por el plazo que dure la condena y si fueren reincidentes de por vida.

Otro tipo penal es la defraudación tributaria, regulado en el artículo 358 “A” del Decreto Ley 17-73, y básicamente se infiere el hecho que la Administración Tributaria toma de base el Dictamen que emite el Contador Público y Auditor para dictar la resolución de



procedencia devolución de crédito fiscal, por lo que si llegado a demostrarse que el profesional incurrió en cualquiera de los verbos rectores de la norma penal principalmente lo establecido en la parte conducente del artículo 358 “A”, que indica”... o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación del pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva”, lo cual se ve materializado en la emisión de Dictámenes por parte de los profesionales de la auditoría que son contrarios a la realidad para la procedencia del crédito fiscal, puede ser objeto de sanción conforme lo establecido en dicha norma penal.

También el Contador Público y Auditor, puede incurrir en delito de Falsedad Material regulado en el artículo 321 del Decreto Ley 17-73, que establece “Falsedad Material. Quien, hiciere en todo o en parte, un documento público falso, o alterare uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.”. Este tipo de infracción penal puede coexistir con el delito de defraudación tributaria cuando el Contador Público y Auditor, dictamine con base en información falsa con el propósito de que el contribuyente exportador, se beneficie de obtener dinero por el crédito fiscal que en la realidad nunca pagó y que juntamente con el delito de falsedad ideológica que establece “Falsedad Ideológica. Quien, con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, insertare o hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento debe probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años”, lo cual se materializa cuando el profesional que emitió el dictamen lo presenta como prueba a la Administración Tributaria o cualquier documento que se relacione con el dictamen que emitió para que el exportador reclame un crédito fiscal que no le corresponde.



Pueden existir otros tipos de delitos que el Contador Público y auditor puede encontrarse expuestos, como parte del ejercicio de su profesión ya sea falta de experiencia, negligencia o dolo los dos primeros puede evitarlos y reducir el riesgo aparte de la preparación académica es necesario la experiencia o expertiz de los temas principalmente en el ámbito tributario, porque se necesita que constantemente se encuentre actualizando y ejerciendo conforme los avances o incluso retroceso de los procedimientos administrativos que establezca la Superintendencia de Administración Tributaria que debe contemplar para aceptar encargos de esa naturaleza.

En cuanto al dolo, este estado de ánimo de querer hacer daño al Estado de Guatemala, y del cual muchas veces no se piensa en las consecuencias económicas que repercuten en el país, porque el interés particular prevalece sobre el general, al respaldar o avalar transacciones económicas que nunca existieron y se documentaron con el único propósito de causar un detrimento o menoscabo al Estado de Guatemala para obtención de recursos, dinero, en forma anómala y con ello beneficiar a contribuyentes-exportadores con dichos recursos.

Es por ello, que el Contador Público y Auditor, en el ejercicio de su profesión debe actuar entre otros, con la debida prudencia y diligencia en las auditorías que practique y que se lleven a cabo conforme a la normativa técnica que rige en nuestro país, porque eso será su salvaguarda en los informes y dictámenes que rinda y entregue a usuarios de la información para toma de decisiones acertadas, y que se deje claro su rol ante los contribuyentes exportadores quienes también pueden tener consecuencias jurídicas por querer obtener recursos de forma ilícita del Estado de Guatemala en este caso de forma directa por parte de la Administración Tributaria para la devolución de crédito fiscal.



De tal manera que el Exportador, también puede tener implicaciones de tipo penal por querer apropiarse crédito fiscal inexistente, tal es el caso, de extravío de la información de forma voluntaria, alteración de los documentos e informes administrativos, documentos que no corresponden a la realidad financiera entre otros, lo cual durante la realización de la Auditoría Tributaria pero en este caso de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra obligado a denunciar, esto conforme los artículos 287 y 298 del Decreto número 51-92, Código Procesal Penal, y los artículos 70 y 90 del Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas.

Es importante señalar que dentro de este entramado ilícito participa el personal administrativo de los contribuyentes-exportadores quienes, conforme a las funciones y asignaciones de atribuciones y participación de sus labores en el proceso o ciclo de la información pueden o no tener conocimiento del ilícito penal, para materializar el delito de defraudación tributaria, por eso se considera importante que existan manuales de puestos, de roles y de procedimientos para entender y poder coadyuvar el grado de participación y responsabilidad de las personas que participan en el proceso de la solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria. En la práctica existen los casos en que los altos funcionarios de las entidades exportadores son los responsables de la creación, implementación y manejo de la información que servirá para defraudar al fisco, es por ello que se debe tener conocimiento que pueden existir delitos conexos o también llamado concurso de delitos porque las conductas por comisión y omisión pueden estar presentes en los tipos penales, que como repetimos son en su mayoría de tipo patrimonial porque interviene un menoscabo a los recursos con que cuenta la Administración Tributaria para



para ser utilizados por parte de los diferentes entes que conforman los órganos del estado en beneficio de la población.

3.3 Presentación de la Solicitud

Constituye el acto administrativo por el cual el Exportador solicita formalmente la devolución de crédito fiscal, en este caso en el Régimen Optativo de Devolución, adjuntando los documentos y cumpliendo con la normativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, para que la Superintendencia entre a conocer los argumentos vertidos en dicha solicitud y confirme por medio de las auditorías tributarias específicas que lo documentado con la solicitud sea cierto y con ello gestione a lo interno de la institución utilizando los mecanismos administrativos conforme a los procedimientos diseñados para el efecto y conceda o deniegue el pago del crédito fiscal solicitado.





CAPÍTULO IV

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

4.1 Aspectos Generales

Antes de entrar a analizar el procedimiento administrativo tributario, se considera valorar algunas definiciones del procedimiento administrativo en General y empezaremos anotando que es el conjunto de trámites que debe observar la Administración al desarrollar su actividad.” (Frugone, 2014, p.16) esta definición si bien es cierto muy general contempla los elementos básicos que debe considerarse el procedimiento administrativo porque se le considera trámite en conjunto que debe llevarse a cabo por la Administración Pública y al señalar observar es porque necesariamente debe estar regulado dentro del ordenamiento jurídico vigente aplicable al área de derecho administrativo correspondiente.

También deberá entenderse como “la sucesión de actos y tareas materiales y técnicas, cumplidos por una entidad estatal o ante ella, instrumentalmente destinados al dictado o la ejecución de un acto final de naturaleza administrativa” (Cajarville, 1991, p.21), lo que debe valorarse que estamos siempre ante una serie de pasos y actos que debe observar una entidad pública que sirven para emitir la resolución administrativa que corresponda y que puede considerarse como acto administrativo final o bien como parte de un todo del engranaje administrativo para ir agotando la vía administrativa correspondiente.



Lo anterior es necesario exponerlo porque con ello entenderemos que la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente estatal y descentralizado de Guatemala y con fines específicos de aplicación de la normatividad tributaria, permite contemplar y contener dentro de su mecanismo ya sea voluntario o bien como parte de una fiscalización a los contribuyentes establecer los pasos que contengan los procedimientos administrativos tributarios, para su fin último que de forma voluntaria o coactiva obtener lo que en derecho le corresponde como lo son los tributos que recaude para dar paso a la asignación de los recursos por medio del presupuesto estatal.

El procedimiento administrativo tributario, constituye la serie de pasos que la Administración Tributaria tiene establecidos conforme las leyes tributaria específicas para llevar a cabo desde el punto de vista del Administrado o Contribuyente la determinación y pago de la obligación tributaria y desde el punto de vista del sujeto Activo, el Estado de Guatemala, la labor de fiscalización que le es propia para verificar que los contribuyentes hayan determinado sus obligaciones conforme a la legislación tributaria vigente y que, de lo contrario, su labor es el iniciar un procedimiento de cobro o proceso administrativo para que en derecho corresponda le sea exigido a los contribuyentes los tributos dejado de pagar por cualquier motivo o razón.

Desde el punto de vista de Bayron Ines De León De León es:

La etapa por medio de la cual, la SAT nombra a funcionarios y empleados, para que inicien el procedimiento de comprobación, verificación e investigación de la correcta determinación de las obligaciones tributarias de



los contribuyentes y/o responsables, notificando por los medios legales establecidos, los resultados de la misma, para que el obligado tributario, desarrolle sus fundamentos de hecho y de derecho sobre los cuales descansa su aceptación o defensa, y que se obtenga como resultado la resolución del procedimiento, para su archivo o prosecución correspondiente (De León De León, 2013, p.18).

Por lo que se considera que durante esta etapa deben valorarse los principios y garantías constitucionales, tal es el caso del debido proceso para emitir las resoluciones que en derecho corresponda y de ser el caso se impugnen al no estar de acuerdo por parte de los contribuyentes que les fueron dados a conocer dichas decisiones administrativas.

El licenciado Roberto Carlos Ávila Del Cid, en el cuaderno de estudio 11 del Instituto de Investigaciones Jurídicas, indica que “defino el procedimiento administrativo tributario, como la serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación”. (Avila del Cid, 2001, p. 13), tomando de criterio lo regulado principalmente en el Decreto 6-91, Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala.

Además, es de tomar en cuenta que dentro del procedimiento administrativo tributario existen procedimientos propios conforme las funciones principales de la Superintendencia de Administración y también acorde a las circunstancias se van implementando y



mejorando los aspectos de eficacia y eficiencia en el servicio a los contribuyentes, pero teniendo presente que la recaudación tributaria se obtenga como tal.

4.2 Clasificación del Procedimiento

Existen varias clasificaciones, según la Doctrina del Derecho Administrativo, sin embargo, se considera valorar que, en materia tributaria, pueden presentarse dos momentos.

4.2.1 Por la forma en que se inicia

Es cuando el contribuyente solicita a la Superintendencia de Administración Tributaria que accione y que para el caso es objeto del presente estudio cuando los exportadores solicitan devoluciones de crédito conforme la Ley del Impuesto al Valor Agregado tomando de referencia también el artículo 28 de la Constitución Política República de Guatemala, así también se considera los recursos y medios de impugnación que pueden accionar los contribuyentes ante las decisiones administrativas por parte de la SAT y que consideran ellos les afecta. Otra forma que se considera valorar es el hecho que el propio contribuyente con base en su contabilidad determina, conforme a las leyes tributarias específicas, la liquidación respectiva de los tributos, por medio de las declaraciones y recibos de pago correspondiente, siendo un ejemplo la declaración jurada y recibo de pago del impuesto al valor agregado.

La otra forma es cuando la Superintendencia de Administración Tributaria acciona de oficio, sin que exista de por medio una petición o solicitud por los contribuyentes y generalmente se deriva por la acción fiscalizadora que le faculta al ente recaudador



tributario, como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, en la que determina que existió incumplimientos en materia impositiva del cual es sujeto a sanciones el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, verbi gracia, ajustes que se formulan al crédito fiscal que forman parte de las solicitudes de los exportadores o bien por medio de las determinaciones de oficio sobre base cierta o presunta en la determinación de los hechos generadores impositivos que sirven de base para la determinación y pago de los impuestos respectivos, claro está que esto puede ser objeto de impugnaciones como más adelante se analiza.

4.2.2 Por las razones que le dan origen

El documento *Los Procedimientos Administrativos*, publicado por la Universidad Rafael Landívar, clasifica al procedimiento por los motivos que le dan origen de la forma siguiente:

- a) Por impugnación. Cuando el particular hace uso de los recursos administrativos e impugna una resolución administrativa que le afecta en sus derechos e intereses. Para el administrado es un medio de defensa en contra de la administración pública... ..b) Petición Propiamente dicha. En el fondo el derecho de petición es el género y el derecho de impugnación es la especiec) De oficio. Cuando la administración lo inicia sin mediar petición de los particulares. (Calderón Morales H.H., 2005, p.13 y 14)

Esta clasificación se considera ilustrarla con el fin que se tome en cuenta los momentos procesales en que puede presentarse el procedimiento administrativo tributario, como parte



adjetiva del derecho tributario, el cual debe valorarse los aspectos propios del derecho administrativo, y en que se lleva a cabo la relación jurídica tributaria cuando existen discrepancias y que como parte del proceso en sí deben ser valorados junto con los principios en que se basa el derecho de defensa y debido proceso de los contribuyentes.

4.3 Fases del Procedimiento Administrativo Tributario

Las fases o etapas del proceso administrativo Tributario, comprende los pasos que se encuentran regulados en las leyes tributarias específicas, que deben ser cumplidos en el orden establecidos para llevar a cabo el proceso en sí, partiendo del hecho que este es el mecanismo que dispone el Estado para que en el ámbito tributario el sujeto activo y pasivo de la relación jurídica tributaria lleven a cabo la litis o discusión de los tributos, en los que no existe acuerdo para su determinación, liquidación y pago respectivo por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Es de mencionar, que el proceso administrativo tributario se puede realizar en dos vías, en la administrativa, que conlleva a que los procedimientos sean en si administrativos, para el caso de Guatemala, finaliza con el recurso de revocatoria, el cual representa, de ser el caso, el inicio de la otra vía que forma parte del debido proceso y derecho de defensa del contribuyente que es en el ámbito jurisdiccional contenciosa administrativa con sus respectivos procedimientos judiciales del Tribunal Contencioso Administrativo.

En tal virtud, las etapas o fases del proceso administrativo tributario, en el ámbito administrativo tributario, la Superintendencia de Administración Tributaria y los



contribuyentes, deben valorar y aplicar lo regulado en el Código Tributario y sus reformas, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, así como las leyes tributarias específicas que son objeto de discusión o desacuerdo en la liquidación impositiva.

Es oportuno indicar que “En la fase procesal que se lleva a cabo ante la Administración Tributaria, esta produce actos administrativos de carácter individual, tanto preparatorios como definitivos, los cuales se han de emitir respetando el debido proceso” (Restrepo Pineda, 2017, p.90), en el que la Superintendencia de Administración Tributaria, no es ajena, en los actos administrativos de carácter individual y que podemos mencionar, entre otros: la citación, requerimientos generales, requerimientos específicos, auditorías tributarias, ampliación de requerimientos, audiencias con sus respectivos pliegos de ajustes. Y como parte de los actos administrativos de carácter particular o individual definitivos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria tenemos: las resoluciones administrativas emitidas por la Intendencia de Fiscalización y las resoluciones que emite el Tribunal Aduanero Tributario, es de mencionar que en estos documentos como materialización de las decisiones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, tenemos los Recursos administrativos Tributarios como parte de la esfera de legalidad del derecho de defensa por parte de los contribuyentes.

Es de tomar en cuenta que previo al surgimiento y planteamiento de los Recursos Administrativos Tributarios, se presentan las actuaciones administrativas relacionados con lo regulado en el artículo 146 del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en el que se establece que “La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si



procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable. Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando estas no se generen de la omisión del pago de impuestos.”, es decir que la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de la Intendencia de Fiscalización y con las facultades que le confiere la ley practica las auditorías tributarias correspondientes y de ser el caso notifica la audiencia respectiva.

Es de resaltar que “Toda audiencia debe hacerse saber al contribuyente en forma legal y sin ello no queda obligado al resultado de esta y, por ende, no se le puede afectar en sus derechos.” (Erales, 2021, párr.7). Además, debe contener en forma precisa los fundamentos de hecho y derecho en que se basa el ajuste o ajustes que incluya el acto de acción y omisión que da surgimiento a la obligación tributaria que según la Administración Tributaria incurrió y no determinó y pagó y que conforme al código tributario debe conferir dicha audiencia por el plazo 30 días pudiendo prorrogarse por otros 30 días más.

Esta providencia se debe notificar al contribuyente en forma personal, por escrito, debiéndosele en todo caso acompañar copia de esta y los ajustes que integran el documento respectivo.

Como parte de la secuencia del proceso administrativo, tenemos que al finalizar el plazo de los 30 días del período de apertura a prueba, regulado en el artículo 146 del Decreto 6-94, del Código Tributario, y que conforme a los artículos 147, 148 y 149 del mismo precepto legal , estará en condiciones de dictar la resolución dentro de los 30 días hábiles siguientes



al vencimiento del periodo de apertura de prueba o de dictar las diligencias para mejor resolver de considerarse necesario, para dictar la resolución correspondiente, la cual deberá contener requisitos conforme el artículo 150 de dicha normativa legal.

Hasta acá, pueden presentarse dos alternativas una en las que los contribuyentes impugnen la resolución administrativa y otra en la que no exista pronunciamiento, y dependiendo de ello se continúa con el proceso administrativo o judicial correspondiente, este último es el iniciar el cobro por la vía económica coactiva de los ajustes que en su oportunidad se dieron a conocer en la audiencia respectiva.

Para Delgadillo Gutiérrez, citado por el doctor Alveño:

Estos derechos de los administrados plantean la necesidad de que existan los procedimientos adecuados a ese fin de que, en la esfera administrativa, los actos de autoridad sean revisados para asegurarse que se realicen conforme a las formalidades motivos, contenidos y fines que las propias leyes establecen. Por lo tanto, cuando la autoridad viola las disposiciones jurídicas en su actuación lesionando los derechos de los administrados, es necesario conforme al orden legal vigente. En resumen, el recurso administrativo de defensa que la ley establece para deducir ante el órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por este mismo órgano. (Ovando 2015, p.191)



Estos se pueden dar en dos vías, que son: la vía administrativa, cuando el mismo órgano administrativo que los emitió es quien los conoce y resuelve por ello es que constituyen una medida de defensa para los actos de la Administración, y en la vía judicial.

En relación con la primera, este se encuentra compuesto de varios elementos los cuales son:

- a) Un acto administrativo previo. Se presupone existencia de un acto o resolución que lesione los derechos de uno o más sujetos pasivos.
- b) Previsión en ley, es decir, debe existir una vía legal que prevea la procedencia del recurso.
- c) Un interés jurídico lesionado. Un sujeto con interés jurídico derivado de un derecho que la ley reconoce, que al ser desconocido por la Administración Tributaria causa agravio.
- d) Interés de la Administración Tributaria para corregir la falencia.

Los Recursos Administrativos y las actuaciones realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, deben cumplir con los principios siguientes:

- a) Principio de Legalidad: Los entes estatales siempre deben estar apegados a la ley.
- b) Principio de Oficialidad: Tiene como primera hipótesis el impulso de oficio ajeno a la petición de parte, ya que la Administración Tributaria, en materia de recursos, tiene facultades para revocar sus propias resoluciones.
- c) Principio de la verdad material: La Administración Tributaria debe tomar en cuenta todos los elementos posibles, no solo lo alegado por el interponente, por ejemplo, hechos o pruebas que sean de su conocimiento, de no ser así será un procedimiento.



- d) Principio de Informalidad: Debe establecerse un mínimo de requisitos, es decir, que debe simplificar las formas estrictas.
- e) Principio de Debido Proceso: Constituye un principio general del Derecho, es un derecho fundamental, que establece que nadie puede ser condenado sin haber sido citado, oído y vencido.

Dentro de los recursos Administrativos que establece el Código Tributario se encuentran:

Recursos de Revocatoria en el cual el contribuyente presenta por escrito la solicitud dentro de los 10 días hábiles siguientes al día de la notificación de la resolución que se está recurriendo, si esta se entra a conocer se debe de trasladar dentro de los 5 días hábiles siguientes al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas quien tiene 30 días hábiles para emitir su resolución a partir del día en que el expediente se encuentre en estado de resolver. En caso se deniegue el recurso de revocatoria se debe razonar y responder por escrito la razón de no entrarse a conocer el recurso.

Ocurso, si la Administración Tributaria deniega el trámite del recurso de revocatoria, la parte agraviada podrá ocurrir ante el Tribunal Administrativo y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria; para ello tiene 3 días hábiles después de notificársele la denegatoria del recurso de revocatoria, y la autoridad que denegó el recurso tiene 5 días hábiles para informar a la autoridad superior por qué denegó el recurso.

Cabe mencionar que, si el contribuyente no recibe respuesta después de 15 días hábiles, se considera por aceptado el recurso de revocatoria.



Existe además el silencio administrativo, el cual transcurridos 30 días hábiles a partir de que las actuaciones se encuentran en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la vía administrativa, y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, para que el interesado pueda iniciar el proceso de lo Contencioso Administrativo.

4.4 El debido proceso en el procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal, Régimen Optativo

El debido proceso es una garantía constitucional, que debe ser observada en cualquier tipo de procedimiento administrativo o proceso judicial, con el fin de dar certeza jurídica que se ha estado aplicado el marco regulatorio, en el presente caso de tipo tributario, respecto a que los procedimientos deben estar previamente establecidos en las leyes tributarias y en el Código Tributario que contiene la normativa tributaria respectiva cuando se trate de impugnaciones a los que tiene derecho el contribuyente cuando considere que las actuaciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria no están conforme a derecho.

Lo anterior lo tiene establecido el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”. Es decir que en todo los actos y



procedimientos administrativos que establezca, implemente y lleve a cabo la Administración Tributaria debe ser observada esta garantía constitucional para dar audiencias y emitir las resoluciones respectivas que se relacionen con las solicitudes de devoluciones de crédito fiscal en el Régimen Optativo del Impuesto al Valor Agregado.

Otra norma a valorar que tiene contemplado esta garantía sobre asuntos fiscales, es la Convención Americana sobre Derecho Humanos, que en el artículo 8 numeral 1) establece: “Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la substanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Así también, el artículo 4º de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, tiene contemplado el debido proceso, el cual regula lo siguiente: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias al debido proceso”.

Lo anterior, debe ser también tomado en cuenta en las actuaciones de la Administración Tributaria respecto a la determinación de obligaciones tributarias, en las resoluciones que declare con lugar o sin lugar con modalidades de parcialmente de los montos solicitados o bien en sanciones sustantivas o formales según sea el caso, se debe notificar a los



contribuyente o responsables dicha actuaciones administrativas acorde a lo normado en el Código Tributario, porque de lo contrario estaríamos en presencia de una violación al debido proceso como veremos más adelante que por esas circunstancias los contribuyentes se ven en la necesidad de acudir incluso a acciones de amparo ante la Corte de Constitucionalidad por considerar que han sido vulnerados sus derechos.

En consecuencia, se puede inferir que el debido proceso debe ser observado en cada uno de los pasos o actuaciones administrativas en forma concatenada, en el que se van cumpliendo con la forma y plazos, para que los contribuyentes que pueden salir afectados en sus derechos les ha sido notificados conforme a derecho, para que los mismos puedan hacer valer su derecho de defenderse en forma escrita con sus respectivos medios de prueba y desde luego la posibilidad de plantear los recursos legales y excepciones, en los que se dicte una resolución administrativa en la que se resuelva, en este caso las solicitudes de devolución de crédito fiscal, régimen optativo del Impuesto al Valor Agregado.

La Superintendencia de Administración Tributaria por medio de la Intendencia de Fiscalización, elaboró e implementó el documento denominado Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA, Régimen Optativo, con fecha de aprobación 18 de noviembre de 2020, el cual debe ser observado por el personal de la SAT, que tenga funciones relacionadas a la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, Régimen Optativo.

Es oportuno citar, que el objetivo del procedimiento arriba indicado es “Normar las actividades a realizar para el trámite de los expedientes que formen derivado de las



solicitudes de devolución de crédito fiscal del impuesto al Valor Agregado del Régimen Optativo, presentadas por los exportadores y proporcionar los lineamientos para documentar los procedimientos de auditoría..”, así también el alcance de dicho documento establece que “Este procedimiento aplica para los empleados y funcionarios de la Gerencia que atiende las solicitudes de devolución de crédito fiscal o en el futuro cualquier otra Gerencia que le sea asignada la verificación de la procedencia de la solicitud de devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen Optativo, procedimiento que inicia con la recepción del expediente el cual confirma en el Sistema de Expedientes y queda en custodia para la emisión del nombramiento, finalizando con el traslado del expediente si el contribuyente no presenta Ocurso al Departamento de Archivo de Secretaría General” (Superintendencia de Administración Tributaria, 2020, p. 2 y 3), lo que en esencia constituye un documento como parte del control interno con que cuenta la Administración Tributaria para documentar el proceso de fiscalización a las solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA, Régimen Optativo.

Es importante indicar, que tanto el objetivo como el alcance y el desarrollo propio en sí del procedimiento, tiene implícito el hecho que los empleados y funcionarios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria y su respectivas actuaciones y funciones deben estar apegados a la ley, esto como parte de las garantías constitucionales que le son inherentes a los exportadores.

Además, las actuaciones en las que posiblemente se ven afectados los derechos de los exportadores, deben ser comunicados por medios de las notificaciones respectivas acorde a los plazos establecidos en el código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República



de Guatemala y leyes tributarias respectivas, para ser valorado por parte de ellos, principalmente la garantía constitucional del debido proceso, que debe prevalecer en el marco de legalidad del ordenamiento jurídico vigente en el ámbito fiscal o tributario.

Se debe entender por notificación “...en el ámbito administrativo tributario, es el acto procedimental, revestido de autenticidad, por medio del cual, un servidor público, al servicio de la Administración Tributaria, hace saber a un contribuyente, responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de dicha Administración. Procediendo para ello en la forma prescrita en la ley de la materia”. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2010, p.4) En la práctica de fiscalización o de auditoría tributaria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, los documentos que se notifican son los requerimientos de información, las providencias y las resoluciones respectivas, cuyos plazos están establecidos en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, lo cual debe ser valorado por los contribuyentes que sea conforme lo establecido en esa norma porque de lo contrario, puede interponer los recursos de nulidad, enmienda por existir vicio sustancial o de forma que puede afectar el desarrollo del procedimiento administrativo tributario, principalmente donde existe litis o discrepancia respecto al criterio técnico y legal cuando existen ajustes al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

En el expediente que se forma derivado del Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA, Régimen Optativo, existen varios documentos que se elaboran tanto de carácter administrativo propios de la Administración Tributaria (Nombramientos, papeles de trabajo firmados y sellados por el personal asignado para llevar a cabo la revisión de las solicitudes



y de la propia auditoría específica del Impuesto al Valor Agregado para evaluar la procedencia o no de la devolución de crédito fiscal, entre otros), como de los que necesariamente deben conocer los contribuyentes-exportadores para dar cumplimiento para la revisión de sus solicitudes de devolución de crédito fiscal (Requerimientos de información, actas administrativas de actuaciones y las resoluciones respectivas donde dictan la procedencia o denegatoria de lo solicitado), los cuales también deben ser emitidos conforme al marco legal vigente tributario guatemalteco.

Entre los procedimientos específicos que forman parte del procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal, Régimen Optativo, y que no se encuentra en la normativa tributaria específica está el hecho que en el numeral 11, el cual se transcribe literalmente e indica que “Para determinar la procedencia de la devolución del crédito fiscal solicitado por el contribuyente, el alcance de la revisión de las compras, importaciones y servicios recibidos, debe realizarse en base a la revisión efectuada por el Contador Público y Auditor Independiente reflejado en el Dictamen, papeles de trabajo, anexos, otros documentos asociados y al riesgo institucional (consulta 360, solicitudes de devolución de crédito fiscal) que tenga el contribuyente, debiendo considerar que de acuerdo con el riesgo citado así serán los porcentajes mínimos de revisión, como se muestra a continuación: Riesgo bajo o no determinado, debe cubrir el 50% del crédito fiscal verificado por el Auditor Independiente, sin levantamiento de proveedores. Riesgo medio, debe cubrir el 60% del crédito fiscal verificado por el Auditor Independiente, con levantamiento de proveedores, hasta un 30% de los proveedores considerados en la muestra. Riesgo alto, debe cubrir el 75 % del crédito fiscal verificado por el Auditor Independiente, con levantamiento de proveedores, hasta un 50% de los proveedores considerados en la muestra. Riesgo extremo



debe cubrir el 85 % del crédito fiscal verificado por el Auditor Independiente con levantamiento de proveedores, hasta un 100 % de los proveedores considerados en la muestra. Para la selección de los proveedores debe utilizar el aplicativo proporcionado por la Intendencia de Fiscalización, debiendo seleccionar la muestra revisado por el Contador Público y Auditor Independiente, para la selección aleatoria de los proveedores a los cuales se debe realizar el levantamiento de proveedores, cuando corresponda”. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2020, p.10 y 11) Es de resaltar el hecho que este procedimiento específico fue establecido por la propia Administración Tributaria y que es similar a lo que utiliza un Contador Público y Auditor Independiente, pero en la realización de examen de auditoría para dictaminar la razonabilidad de Estados Financieros y no para efectos impositivos en los que se debe observar el cumplimiento, en este caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, a la totalidad de la documentación de respaldo del crédito fiscal registrado en los libros de compras y servicios recibidos, como los registros auxiliares y principales que sirven de base para la preparación y determinación de los valores que son reportados en los apartados respectivos de las declaraciones juradas y recibos de pago del Impuesto al Valor Agregado respectivas y que forman parte del Activo corriente del Balance General de los Estados financieros del contribuyente exportador y de la respectiva Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal respectiva.

Sin embargo el procedimiento en cuestión, carece de asidero legal porque no se encuentra establecido en la propia ley tributaria y tampoco contemplado en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la labor por parte de las personas que lleven a cabo la revisión existe el riesgo que sea discrecional que incluso puede afectar a la Administración Tributaria en materia de recaudación Tributaria porque puede dejar de



examinar documentos en los que existan ajustes o incluso ilícito penales tributarios, así como el grado de responsabilidad que puede incurrir el personal que lleve a cabo la fiscalización y/o revisión de la solicitud de devolución de crédito fiscal en el Régimen Optativo del Impuesto al Valor Agregado, por no estar aplicando la normativa tributaria a los documentos que respaldan el crédito fiscal solicitado por los exportadores, sino en su lugar, normativa interna que desarrolla procedimientos técnicos que tengan sustento legal.

El Debido proceso en la devolución del crédito fiscal del Impuesto Al Valor Agregado, Régimen Optativo, inicia con la aceptación de la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal para darle origen al procedimiento administrativo respectivo que conlleva el proceso de ejecución de auditoría, cuyas actividades deben quedar grabadas en los módulos de sistemas informáticos de la Administración Tributaria por las personas que intervienen en la conformación del expediente respectivo y que conforme al paso número 21 del documento PR-IFI/DEC-FIS-EFE-008, Versión II, denominado Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA, Régimen Optativo debe contener:

“Nombramiento. Requerimiento de información. Cédula de notificación del requerimiento de información. Levantamiento de proveedores. Papeles de trabajo firmados y sellados. Acta de Actuaciones Tributarias firmada y sellada. Informe de auditoría, acompañado de los papeles de trabajo donde se encuentran las cédulas de revisión del crédito fiscal y de las exportaciones, firmados y sellados. Hoja de liquidación firmada y sellada. Resolución de Devolución o de Denegatoria firmada y sellada, indicando la procedencia o la no procedencia de la devolución. Otros” (Superintendencia de Administración Tributaria, 2010, p.14), se reitera que la garantía del debido proceso debe ser valorada en cada una de



las actuaciones materializados en los documentos que conforma el expediente respectivo, porque pueden ser objeto de consulta por parte de los contribuyentes-exportadores en los casos exista duda razonable en los casos principalmente se resuelva con la no autorización de la devolución de crédito fiscal por parte de la Administración Tributaria que venga a afectar los intereses propios del contribuyente-exportador en los que este considere que por la materialidad de los montos que se tomó la decisión de no devolverle el crédito fiscal que en derecho y a su criterio le corresponde decida presentar los medios de impugnación respectivos, según la fase en que se encuentre el expediente administrativo generado.

4.5 Fundamento de las Resoluciones de Denegatoria

Por tener estrecha relación el Derecho Tributario con el Derecho Administrativo, se considera prudente tener en cuenta las siguientes definiciones:

“Los **actos administrativos** son aquellos que emanan de la Administración Pública y sirven de medio o de resolución para imponer su voluntad en el ejercicio de una potestad administrativa.” (Conceptosjuridicos.com, 2021, párr.1), es decir constituye una decisión unilateral por parte de las instituciones del Estado del cual la Superintendencia de Administración Tributaria forma parte de ellas.

Acto administrativo tributario es “La declaración unilateral de voluntad, que se ve realizada en el ejercicio de la función administrativa tributaria, que produce efectos jurídicos en forma individuales o generales de forma directa” (Pintado Pineda, 2021, p. 11), y que se ve materializado en los documentos que emite con efectos jurídicos internos o externos que se relacionen con el actuar por parte de la Administración Tributaria.



Hay que tomar en cuenta que los actos de la Administración Pública, se materializan en los documentos que constituyen los medios para dar a conocerlos y contienen las decisiones que ha tomado las dependencias respecto a un caso concreto que ha sido asignado conforme a su competencia y jurisdicción administrativa, emitiendo para el efecto las resoluciones administrativas que “Es la forma tradicional, típica y normal mediante la cual los órganos administrativos de cualquier nivel, se transmiten las decisiones de efectos jurídicos, mediante las cuales se abran investigaciones, se inician expedientes, procedimientos administrativos y general se hace saber a los particulares de la decisión final del órgano. Estas resoluciones pueden ser de trámite (en donde se hace constar el procedimiento administrativo), y de fondo (la que produce los efectos jurídicos), de conformidad con la LCA. Como se puede observar se trata de un acto formal de contenido fluido y amplio”. (Calderón Morales H. , 2014, p. 312) En otras palabras es la materialización de la voluntad respecto a un caso concreto por el cual debe tomar una decisión favorable o no para el administrado en este caso para el exportador.

En consecuencia, se puede inferir que una Resolución Tributaria es el documento emanado de la Superintendencia de Administración Tributaria que contiene su posición, en el caso objeto de investigación, respecto a la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, presentada por el contribuyente-exportador, que es susceptible de impugnación (Recurso de Revocatoria) cuando dicha Resolución no le favorezca o mejor dicho se dicte por parte de la autoridad administrativa facultada para ello que no se autorice la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado Régimen Optativo.



La forma o requisitos que debe tener una Resolución Tributaria, se encuentran regulados en el artículo 150 del Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas, los cuales deben ser observados en su totalidad por las personas que analizan el expediente que contiene la solicitud y anexos de la devolución de crédito fiscal, así como de la conformación del mismo que incluye los documentos de actuaciones administrativas por parte de personal asignado y que intervino en la ejecución de la auditoría por parte de la SAT y que sirve de base para plasmar en la parte considerativa los hechos expuestos, pruebas aportadas y los elementos de juicio para la determinación del crédito fiscal a devolver y que en caso de denegatoria se plasmen los motivos y documenten las razones por las cuales se llegó a esa decisión.

En la ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, específicamente en los artículos 23 y 24 contiene los supuestos jurídicos que deben observar los contribuyentes que pretenden reclamar crédito fiscal en el Régimen Optativo y que derivado de la auditoría tributaria se comprueba que incumple con ello se deniega la solicitud planteada.

Lo antes expuesto se contempla en el documento Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA, Régimen Optativo PR-IFI/DEC-FIS-EF-08, que indica “22. No procede autorizar la devolución del crédito fiscal en el Régimen Optativo, solicitada por el contribuyente, sino cumple con lo establecido en los artículos 16, 18, 20, 23 numerales 1) y 2) y 24 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas; artículo 38 numeral 4) del Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, del Presidente de la República, Reglamento de la Ley del



Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, cuando su incumplimiento no permita establecer el crédito fiscal solicitado” (Superintendencia de Administración Tributaria, 2020, p. 15), es de resaltar que existen incumplimientos que se consideran suspensivos es decir que mientras no se cumplan no procede el crédito fiscal, sin embargo, al cumplirse porque son de forma, es decir no afecta los montos efectivamente incurridos, obtenidos, utilizados y pagados, lo cual da origen al derecho como tal del contribuyente de reclamarlos es cuando surge la discrepancia de criterios que conforme a la importancia relativa y materialidad se decide por parte del exportador agotar la vía administrativa porque se debe tener presente que conforme a la competencia y jurisdicción administrativa en la cual la Superintendencia de Administración Tributaria a través de los empleados y funcionarios facultados por ello, deben observar el cumplimiento estricto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, respecto a los lineamientos en ella establecidos que tienen implícitos el principio de legalidad.

Es por ello que los exportadores deben tener implementado un control interno acorde con sus necesidades y que anualmente o periódicamente revisen el mismo para fortalecerlo en las áreas que necesite mejora para documentar los registros y solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen optativo, además que previo a adoptar dicho régimen realicen un diagnóstico fiscal profundo para evaluar las fortalezas y debilidades con que se cuenta, y con ello evitar el uso de recursos que conlleve a que por errores propios en la administración del contribuyente-exportador, se denieguen los créditos fiscales solicitados.

No obstante, que de ser el caso por la diferencia de criterio respecto a la resolución administrativa en la que se dictó la no procedencia de devolución de crédito fiscal del



Impuesto al Valor Agregado el Régimen Optativo, el exportador, como parte del debido proceso, puede impugnar la resolución por medio del Recurso de Revocatoria respectivo y que en el caso concreto es ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se debe entender por recurso administrativo tributario lo indicado por Delgadillo Gutiérrez, citado por el Doctor Alveño Ovando que representan “... derechos de los administrados plantean la necesidad de que existan los procedimientos adecuados a fin de que, en la esfera administrativa, los actos de la autoridad sean revisados para asegurarse de que se realicen conforme a las formalidades, motivos, contenidos y fines que las propias leyes establecen.

Por lo tanto, cuando la autoridad viola las disposiciones jurídicas en su actuación lesionando los derechos de los administrados, es necesario que ella misma cuente con un control para asegurar que sus actos se realicen conforme al orden legal vigente. En resumen, el recurso administrativo de defensa que la ley establece para deducir ante el órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese mismo órgano” (Ovando, 2015, p. 212), es decir que en el presente caso objeto de estudio la Resolución dictada por la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, puede ser objeto de impugnación por parte de los exportadores.

Es de valorar también lo normado en el artículo 24 “A” del Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado que regula lo siguiente: “Cambio de régimen. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que hayan optado por el régimen establecido en el artículo anterior, podrán cambiar a los regímenes que indican los artículos



23 “A” y 25 de esta ley, siempre que lo efectué con anticipación al inicio del siguiente período impositivo”, al respecto se refiere al cambio de régimen optativo de devolución de crédito fiscal a cualquiera de los dos regímenes que establece la ley del Impuesto al Valor Agregado que es el régimen general o al régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

En la práctica se debe evaluar los supuestos que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establecen los regímenes a los que puede acceder el exportador, conforme a los diagnósticos, escenarios fiscales, económicos y financieros que se pueden presentar y también a las razones por las cuales no se le autorizó la devolución de crédito fiscal en el régimen optativo del Impuesto al Valor Agregado.

De ser el caso que el exportador no desee elegir cualquier de los regímenes de devolución de crédito fiscal antes anotados, el exportador como mecanismo de defensa puede utilizar el recurso de revocatoria que consiste en que “Es un acto por medio del cual el órgano superior después del trámite correspondiente, y con base en los elementos de prueba presentados, decide revocar, confirmar o anular la resolución emitida por un órgano inferior, conforme a la petición del recurrente y las pruebas recibidas, de acuerdo con lo establecido en El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, el recurso presentado se tendrá por revocatoria, aun cuando no se invoque en el memorial de interposición del mismo con ese nombre, también es conocido recurso jerárquico porque lo conoce la autoridad superior, sobre la aplicación en el ámbito tributario de este recurso se ha cuestionado bastante su efectividad, ya que conoce de su interposición el mismo ente que impuso la sanción, por lo que la Superintendencia de



Administración Tributaria es juez y parte del mismo”. (Monterroso Velásquez, 2019, p.259), lo que implica que este paso del procedimiento administrativo tributario es necesario plantearlo ante el Tribunal Administrativo Aduanero para agotar la vía administrativa, en la que puede declarar con lugar o sin lugar la denegatoria de la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, Régimen Optativo.

Es oportuno indicar que, durante el procedimiento del Recurso de Revocatoria, el Tribunal Administrativo Aduanero, conforme los artículos 144 y 148 del Decreto 6-91, Código Tributario, puede dictar medidas o diligencias para mejor resolver, lo que significa que el exportador debe presentar los medios de prueba que le son requeridos para confirmar o desvirtuar la procedencia del crédito fiscal que le fue denegado.

Se debe tomar en cuenta que es opcional iniciar el proceso Contencioso Administrativo y que se puede esperar a que se dicte la resolución que corresponda, sin embargo, si a criterio del contribuyente y conforme a la materialidad de los ajustes que ha sido objeto por parte de la Administración Tributaria y además si considera que existen violaciones que a su criterio (contribuyente) deben ser valorados por un órgano jurisdiccional pertinente, en consecuencia y conforme a la Ley de lo Contencioso Administrativo puede interponer la demanda respectiva para hacer valer el derecho que a su criterio debe ser discutido en la vía judicial.



CAPÍTULO V

DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA DENEGATORIA EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Antes de analizar si la Discrecionalidad debe ser considerada como fuente de Derecho Tributario, se debe valorar que las fuentes del derecho, en forma general, constituye **“los actos, eventos y tradiciones pasadas que sirven para la creación, modificación o extinción de las** normas jurídicas, o sea, de las leyes. Esto incluye a menudo los órganos mismos de los cuales emanan dichas leyes, así como a los participantes históricos en la constitución del Derecho como disciplina humana”. (Enciclopedia Concepto, 2020, párr.1), lo que incluye también los tratados internacionales, las constituciones, leyes y reglamentos, consideradas como fuentes formales del Derecho.

De tal manera que el Derecho Tributario, como parte del ordenamiento jurídico del Estado de Guatemala, y tomando en consideración lo regulado en el artículo 2 del Decreto 2-89, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, en la que regula que “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada”, por lo que la Administración Tributaria en las funciones que realiza están conforme a la ley, con base en el principio de legalidad y la función pública que se encuentran normadas en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Así también en las actuaciones administrativas, principalmente en los procesos de fiscalización que incluye la emisión de Resoluciones Administrativas, los funcionarios y



empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria, deben observar lo establecido en el artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89, que se relaciona con la supremacía constitucional y jerarquía normativa, al momento de interpretar e integrar las normas afines al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por el cual los exportadores solicitan su devolución.

En la práctica la Superintendencia de Administración Tributaria ha emitido Criterios Tributarios Institucionales, los que ha plasmado por escrito la posición que tiene dicha institución respecto a situaciones de índole tributaria que muchas veces los contribuyentes que incluye a los exportadores han sido objeto de ajustes por criterios formalistas que en cierta forma les perjudica porque el aspecto sustantivo se encuentra con el cumplimiento debido. El fundamento legal para la implementación de y funcionamiento de la Junta de Criterios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, es la Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-714-2017, de fecha 14 de septiembre de 2017, del Superintendente de Administración Tributaria.

A manera de ejemplo, se cita el Criterio Tributario Institucional No. 01-2021, “Tratamiento Tributario respecto de la validez jurídica y efectos de facturas que contienen errores formales o que fueron emitidas en una fecha en que su autorización ya estaba vencida”, dicho criterio se origina porque “Se ha mantenido un criterio orientado a considerar que las facturas con errores formales o vencidas son documentos que carecen de validez, por incumplirse requisitos establecidos la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en el reglamento de esa ley. Ese criterio es sobre el cual se pretende girar, y propiciar otro en el que pueda dársele un tratamiento distinto del que se ha venido brindando a aquellas facturas, cuando por medio de una auditoría pueda determinarse que el contribuyente que



utilizó esos documentos efectivamente pagó esas facturas, cumplió con sus obligaciones tributarias sustantivas, utilizó lo adquirido para la generación de rentas afectas y oportunamente registró la adquisición en su contabilidad”, es decir que lo adquirido, fue pagado y utilizados en la generación de rentas consecuencia de su actividad económica y que por error de un tercero, al cual se le considera una infracción formal de las establecidas en el artículo 94 del Decreto 6-91, Código Tributario, le ha sido muchas veces denegado el crédito fiscal a los exportadores en sus respectivas solicitudes de devolución de crédito fiscal, lo que conlleva a que le afecten los derechos de ellos derivados de las facturas que les fueron emitidas con error formal, no obstante que cumplió con sus obligaciones tributarias respecto al negocio o contrato que tuvo con terceros.

Lo anterior demuestra que la Superintendencia de Administración Tributaria con base en el principio de celeridad y economía, dictó ese criterio para que sea valorado desde el momento en que se lleve a cabo un proceso de fiscalización de los documentos que respalden el crédito fiscal que los exportadores han registrado y solicitado a la Superintendencia de Administración Tributaria y con ello ya no continúe con el procedimiento administrativo respectivo que incluso conlleve a que en otras instancias se declare no procedente los ajustes o denegatorias de crédito fiscal por aspectos u obligaciones formales que implique multas a deberes formales por la emisión de facturas que no cumplan con alguno de los requisitos formales de la ley específica que en este caso es el Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, Acuerdo Gubernativo No. 5-2013.



5.1 La Discrecionalidad en el Derecho Tributario

Al tener de referencia que en el ordenamiento jurídico que incluye el ámbito tributario, no se tiene regulado que la Discrecionalidad puede ser considerada como fuente de derecho Tributario, al respecto se debe considerar que “Las facultades de un órgano administrativo están regladas cuando una norma jurídica predetermina en forma concreta una conducta determinada que el administrador debe seguir, o sea, cuando el orden jurídico establece de antemano qué es específicamente lo que el órgano debe hacer en un caso concreto. Las facultades del órgano serán en cambio discrecionales cuando el orden jurídico le otorgue cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción, para hacer una u otra cosa, o hacerla de una u otra manera”. (Gordillo, 2017, p. 5), por lo que en nuestro ordenamiento jurídico atendiendo la seguridad jurídica que debe garantizar el estado guatemalteco y que con base en el principio de legalidad su actuar debe ser conforme a la ley porque se tiene preestablecido que sus efectos sean convenientes o no deben ser de aplicación general. Un ejemplo lo tenemos con las facultades que tiene el presidente de la República de Guatemala, en el cual él puede decidir otorgarla o no y aplicar el porcentaje que considere conveniente, esto conforme el artículo 183 literal r) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Respecto al acto administrativo discrecional ya que considerar que “En ejercicio de la actividad discrecional, la Administración actúa con mayor libertad: su conducta no está determinada por normas legales, sino por la “finalidad” legal a cumplir. Tratase de una predeterminación “genérica” de la conducta administrativa. La Administración no está aquí constreñida por la norma a adoptar determinada decisión: en presencia de determinados hechos o situaciones queda facultada para valorarlos o apreciarlos, y resolver luego si, de



acuerdo con tales hechos o situaciones, se cumple o no la “finalidad” perseguida por la norma: en el primer supuesto hará lugar a lo que se hubiere solicitado, en el segundo caso lo desestimaré... Más que un juicio de “legalidad”, la Administración realiza aquí un juicio de “oportunidad”, dice el profesor español López Rodó..., pues al respecto la Administración tiene libertad para “la selección de criterios y fórmulas”. (Mariengoff, 1975, p. 410-411), es decir que el hecho que la actividad de la Administración sea discrecional no implica que sea llevada con arbitrariedad, aunado que debe ser siempre de interés público.

Los actos administrativos resueltos con arbitrariedad, para ser considerados como tales se presentan cuando en las resoluciones administrativas que se dicten en materia tributaria, no es valorado o se omite el análisis de argumentos (sustento fáctico) y documentos de respaldo, así como los criterios utilizados para dar a conocer a los exportadores los ajustes del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, y por ende afecte en la denegatoria de la devolución del crédito fiscal que solicitó bajo el régimen optativo de dicho tributo.

Es oportuno indicar también que cuando la autoridad o funcionario puede valorar los elementos para establecer el contenido de una Resolución, y conforme a la ley debe dictarla, estamos ante un acto reglado, con riesgo potencial de incurrir en arbitrariedad. A manera de ejemplo, se puede presentar cuando una situación en la que existe una infracción tributaria, la cual debe imponerse una sanción y que conforme al acuerdo con criterio subjetivo la emite por intereses particulares o beneficio a terceros que incluye la autoridad administrativa facultada para emitir la Resolución no apegada a derecho ni el interés común que es la finalidad primordial en ese tipo de documentos.



En materia de Devoluciones de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, otro riesgo es “La discrecionalidad en la administración de este proceso y el potencial foco de corrupción se origina en práctica del Ministerio de Finanzas Públicas y del Banco de Guatemala de no trasladar recursos suficientes para atender el monto de devoluciones de crédito fiscal del IVA solicitado por los exportadores, tal y como lo describe la ley correspondiente. Como resultado, existe una presa de devoluciones pendientes de atender, generando demora en la resolución de casos, la cual puede extenderse hasta dos años. Esto genera incentivos perversos en exportadores y autoridades de la SAT para negociar el orden en que se pagarán las devoluciones pendientes, y con ello, un exportador puede asegurar prioridad en la lista de pago, a cambio de un soborno a un funcionario de la SAT con poder discrecional para alterar el orden del listado de espera de exportadores con devoluciones pendientes”. (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2016, p.27) Además, es conveniente indicar que la existencia en la norma jurídica de que el exportador puede cambiarse de régimen de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, genera también el riesgo a actividades discrecionales por parte de funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria, debido a que los fiscalizadores pueden aplicar en forma subjetiva el procedimiento interno que se tiene establecido para llevar a cabo el proceso de devolución de crédito fiscal, por medio de las auditorías o fiscalizaciones de carácter tributario, el auditor tributario aplica su experiencia y documenta los valores por los cuales deben ser rebajados en la devolución de crédito fiscal, o bien deniega la totalidad de la devolución, con el fin que el exportador se exponga a actos de corrupción para que no le sea denegada la solicitud de devolución de crédito fiscal en el régimen optativo.



En Guatemala, en materia tributaria y conforme al tema objeto de investigación y análisis las actuaciones administrativas son de tipo regladas esto de conformidad con el artículo 2 del Decreto 6-91, Código Tributario que establece: “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tenga fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”. Aunado al hecho que en el artículo 3 del mismo cuerpo normativo, establece en su parte conducente “Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos... ... 5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria...”.

Agrega esta norma que considera nulas de pleno derecho lo que se tiene normado en la Constitución Política de la República en las propias leyes tributarias, y valora a las disposiciones reglamentarias como un mecanismo de cobro y herramienta para establecer procedimientos que faciliten su recaudación.

5.2 Violación de los postulados constitucionales mediante la aplicación de la discrecionalidad en las resoluciones del régimen optativo de devolución.

La Administración Tributaria por formar parte del andamiaje de la Administración Pública en general, se encuentra bajo el control constitucional de la Corte de Constitucionalidad siendo esta la encargada de velar de la Superintendencia de Administración Tributaria como órgano administrativo no viole con sus actos, lo regulado que incluye los postulados y garantías que la Constitución Política de la República de Guatemala establecen.



Entre las principales garantías que puede incurrir la Administración Tributaria al utilizar la discrecionalidad que, incluso por no encontrarse regulada puede ser valorada como un acto de arbitrariedad, que violente el derecho de los exportadores al hacerles de su conocimiento resoluciones del régimen optativo de devolución de crédito fiscal en sentido desfavorable, se enumeran, mas no limitativas, las siguientes:

- Derecho de Defensa y el postulado o principio del debido proceso, artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
- Privacidad, artículo 24, Constitución Política de la República de Guatemala.
- Derecho de Petición, artículo 28, Constitución Política de la República de Guatemala.
- Principio de no confiscación y de capacidad de pago, artículos 41 y 243, Constitución Política de la República de Guatemala.
- Principio de legalidad y reserva de la ley, artículos 171 y 239, Constitución Política de la República de Guatemala.
- Principio *Solvat Et Repet*, artículo 221, de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Es menester indicar que como parte de los mecanismo de defensa del exportador durante el procedimiento administrativo tributario, existe el Recurso de Nulidad, el cual “se interpone por vicios de procedimiento, o cuando se violen garantías constitucionales, la eficacia de este recurso consiste en que el recurrente solicite se anule el procedimiento, y al lograrlo quedan sin efecto los actos de la Administración Tributaria, la importancia del mismo es que puede dejar sin efecto lo actuado por la Superintendencia de Administración Tributaria. A manera de ampliar la definición anterior diremos que la nulidad se interpone cuanto



existe vicio sustancial porque: a. Se violen garantías constitucionales, disposiciones legales. b. Formalidades legales del expediente. c. Se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.”. (Monterroso Velásquez, 2019, p. 260 y 261), se considera necesario exponer lo anterior porque atendiendo al pronunciamiento que realice la Superintendencia de Administración Tributaria y el exportador considera que fue en sentido desfavorable, puede accionar a los principios constitucionales de supremacía constitucional y jerarquía normativa establecidos en los artículos 44 último párrafo, 175 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que en síntesis trata que todo el actuar administrativo tributario debe ser en congruencia a la misma y el principio de jerarquía normativa que se relaciona con la teoría de Hans Kelsen sobre la pirámide normativa del ordenamiento jurídica, el cual debe ser también tomado en cuenta por los órganos que conforman la Administración Pública y jurisdiccionales, esto se encuentra regulado en el artículo 9 del Decreto 2-89, ley del Organismo Judicial.

De esa cuenta, “Se considera que existen básicamente cuatro grados jerárquicos en los que se encuentra estructurado el sistema normativo Guatemalteco: a) Normas constitucionales (Que incluye la constitución y las denominadas leyes constitucionales); b) Normas ordinarias (Que comprende los decretos emitidos por el congreso de la República mediante el procedimiento legislativo correspondiente –leyes formales– y los decretos leyes aprobados durante los gobiernos de facto que aún se encuentren vigentes –leyes materiales–); c) Normas reglamentarias (Que comprende los reglamentos y acuerdos gubernativos emitidos para desarrollar las leyes ordinarias); y d) Normas individualizadas (Que abarca aquellas normas aplicables solamente a un caso concreto)”, (Castellanos Venegas, 2021, párr.11) esto último sería la Resolución en sentido favorable o desfavorable al exportador



respecto a la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado planteada a la Administración Tributaria.

En ese orden de ideas, al no tomarse en cuenta por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria el Recurso de Nulidad, y el contribuyente considera que la Administración Tributaria ha actuado de forma arbitraria, puede optar por interponer la acción de amparo que constituye parte del mecanismo de defensa constitucional, regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala es el Amparo, el cual se encuentra establecido en el artículo 265 y desarrollada en la ley constitucional de la materia, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.

Antes de entrar a conocer casos concretos relacionados con la acción constitucional de Amparo, "... es el proceso constitucional, especial por razón jurídico material, que tiende a obtener la satisfacción de una pretensión de mantenimiento o restitución en el goce de los derechos fundamentales". (Calderón M., 2013, p. 350) "Es el proceso judicial, de rango constitucional, extraordinario y subsidiario, tramitado por un órgano especial temporal o permanente, cuyo objeto es preservar o restaurar, según sea el caso los derechos fundamentales de los particulares cuando los mismos sufran amenaza cierta e inminente de vulneración cuando han sido violados por personas en el ejercicio del poder público" (Guzmán Hernández, 2004, p. 27). "Los elementos sustanciales para una definición integral del amparo son los siguientes: a) que el amparo es un proceso judicial de carácter constitucional; b) que el mandato constitucional está dirigido a la autoridad, y que esta tiene limitado su poder del cual se encuentra investido, en virtud del marco legal de sus



atribuciones, de las posibles responsabilidades penales y administrativas que lo inhabilitan a proceder de forma arbitraria, y que en caso proceda excediéndose del ámbito de sus funciones se debe atacar la existencia misma del acto violatorio; c) la teleología del amparo es la protección de las libertades fundamentales, sean estas amenazadas o cuando sea inminente la vulneración o en el peor de los casos, cuando los derechos ha sido conculcados y por ende deben ser restaurados”. (Cacerés Rodriguez, 2011, p. 72)

Por lo antes expuesto, es importante hacer la connotación que toda persona, contribuyente en nuestro ordenamiento jurídico puede pedir amparo, en cualquier ámbito incluyendo el tributario y que conforme sea la circunstancia no es necesario agotar la vía administrativa que establece el artículo 19 del decreto 1-86, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, porque las salvedades se encuentran en el artículo 10 del mismo cuerpo legal y que como ejemplo podemos indicar cuando un exportador presenta documentos que respaldan el crédito fiscal para que antes de dictar la Resolución administrativa correspondiente se valore y la Superintendencia de la Administración Tributaria se niega a recibirla.

Con lo expuesto en el párrafo anterior, se infiere que existe una amenaza de violación de derechos fundamentales como lo es el caso de la no aceptación de documentos que permitan aclarar o desvirtuar los ajustes que han sido objeto los exportadores. A guisa de ejemplo se cita extracto de la Sentencia de fecha 02 de diciembre de 2010, del Expediente No. 265-2010, relacionado con la Apelación de Sentencia de Amparo, de la Corte de Constitucionalidad, citado por Omar Ricardo Barrios Osorio y Evelin Licely Cano Lemus, en la Edición de Estudio de la Ley de Amparo, Exhibición Persona y de Constitucionalidad lo cual indica “Hay actos que consisten en simples amenazas y son aquellos en los que más



se manifiesta la idea de futuridad (que encierra incertidumbre), puesto que se presume que el acto reclamado aún no se ha dictado. Se les denomina actos futuros probables o actos remotos inciertos y se les define como actos que no se han realizados y en los que no existe una certeza clara y fundada de que se realicen. También están aquellos a los que se denomina actos futuros inminentes, que son los que están propensos a realizarse de un momento a otro y cuya comisión es más o menos segura en un lapso breve y reducido o bien existe la inminencia de su realización; en otras palabras, debe considerarse que el acto ya se dictó, pero no se ha ejecutado y, de esa manera, se aprecia suprimida la incertidumbre que caracteriza al acto remoto incierto. Los actos inminentes tienen existencia material y su futuridad radica exclusivamente en su ejecución. La doctrina acepta que del reclamo contra actos de esta categoría -inminentes- sí podría resultar procedente el amparo, así como también resultar factible su suspensión en los términos que la ley señale...”. (Barrios Osorio & Cano Lemus, 2014, p. 28)

El proceso de amparo, su fundamento lo encontramos en el artículo 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: “Procedencia del Amparo. Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismo cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.”. Es decir que su procedencia es una garantía contra la arbitrariedad, en este caso por parte de la Administración Tributaria, quien ha actuado con abuso de autoridad del ejercicio del poder público que ostenta.



También forma parte del contenido legal en el artículo 8 del Decreto 1-86, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad el cual regula el objeto de amparo y su procedencia en el artículo 10 el cual establece “La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado.” Es de valorar que su interposición en dicho precepto legal establece en el artículo 19, la “Conclusión de recursos ordinarios. Para pedir amparo, salvo casos establecidos en esta ley, deben previamente agotarse los recursos ordinarios judiciales y administrativos, por cuyo medio se ventilan adecuadamente los asuntos de conformidad con el principio del debido proceso... .. d) Cuando la autoridad de cualquier jurisdicción dicte reglamento, acuerdo o resolución de cualquier naturaleza, con abuso de poder o excediéndose de sus facultades legales, o cuando carezca de ellas o bien las ejerza en forma tal que el agravio se causare no sea reparable por otro medio legal de defensa;... .. h) En los asuntos de los órdenes judicial y administrativo, que tuvieren establecidos en la ley procedimientos y recursos, por cuyo medio puedan ventilarse adecuadamente de conformidad con el principio jurídico del debido proceso, si después de haber hecho uso el interesado de los recursos establecidos por la ley, subsiste la amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan”, esto aplica por ejemplo cuando un procedimiento administrativo existan actuaciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria que violenten la garantía del derecho de defensa o el principio del debido proceso que no le permita al exportador hacer valerlo conforme a derecho.



Es también importante valorar lo relacionado con el plazo, que se encuentra establecido en el artículo 20 del Decreto 1-86, de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que regula “Plazo para la petición de amparo. La petición de amparo debe hacerse dentro del plazo de los treinta días siguientes al de la última notificación al afectado o de conocido por este el hecho que a su juicio, le perjudica...”, en otras palabras, el plazo empieza a correr desde el momento que al exportador o contribuyente le ha sido notificado alguna actuación administrativa que considere le esté vulnerando garantías constitucionales o bien que exista alguna amenaza que le pueda perjudicar y que por no entrar a conocer lo que presenta conforme a derecho le puede afectar a futuro.

Es importante tener presente que la acción de amparo, es para reestablecer el cauce normal del procedimiento administrativo tributario, porque la Corte de Constitucionalidad su función esencial es velar es la defensa del orden constitucional que incluye que las actuaciones, en este caso de la Superintendencia de Administración sean conforme a derecho y no constituye en sí que se resuelva la litis que se tiene entre ella como sujeto activo de la relación jurídica tributaria con el sujeto pasivo de dicha relación, sino más bien, es que en todo el procedimiento administrativo tributario sea conforme al principio de legalidad y al de reserva de la ley porque en ellos descansa el ordenamiento jurídico tributario del estado guatemalteco.

Para efectos de ilustración en el ámbito administrativo tributario, se anexan dos tipos de resoluciones uno en el que la Superintendencia de Administración Tributaria autoriza la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, y que en la parte considerativa expone como el contribuyente solicitó el mismo por medio del formulario



respectivo y describe como parte principal de la solicitud el Dictamen del Contador Público que llevó a cabo la labor de auditoría tributaria con énfasis a la revisión de las transacciones por las que el contribuyente documentó su solicitud de devolución de crédito fiscal y que la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de su labor fiscalizadora confirmó la labor realizada por el Contador Público y Auditor Independiente y al no encontrar ningún indicio que amerite indicar en la resolución administrativa correspondiente, lo cual expone en forma técnica y legal en el cuerpo de dicha resolución resuelve autorizar la devolución de crédito fiscal y que posteriormente a la notificación de la misma, se remita copia con los antecedentes respectivos al Banco de Guatemala para que efectúe la devolución solicitada, sin embargo, deja establecido que aunque se le devuelva lo solicitado puede ser también objeto de fiscalización.

De la misma forma, cuando la Superintendencia de Administración Tributaria, no autoriza la devolución de crédito fiscal, en la Resolución administrativa en la parte considerativa señala las inconsistencias que detectó principalmente la labor realizada por el Contador Público y Auditor y que se ve reflejada en el Dictamen respectivo, pero no con fines de auditoría financiera como tal, sino con los lineamientos que establece la ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente en el artículo 24 numeral 5) y que dichas aseveraciones deben ser reveladas en el Dictamen Correspondiente. Por ejemplo, en algún caso el motivo esencial para la denegatoria fue porque el contribuyente no documentó las divisas como pago de las facturas de exportación emitidas en el período que fue objeto de revisión y que además en el dictamen del Contador Público y Auditor Independiente documentó en sus papeles de trabajo parcialmente la recepción de las mercancías que fueron exportadas y no en su totalidad y que a criterio de la Administración Tributaria El Dictamen emitido por el



Auditor independiente no cumple con los requisitos necesarios para la procedencia del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.

En la práctica lo expuesto con anterioridad, puede ser objeto de impugnación porque es aquí donde se refleja la discrecionalidad de la Administración Tributaria para autorizar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en el Régimen Optativo, porque la labor de auditoría como parte de su normativa técnica establece que su labor debe ser documentada en papeles de trabajo con base en muestreo estadístico o no estadístico, sin embargo, la ley obliga al auditor a que revise que las exportaciones fueron documentadas hasta su recepción en el extranjero en un 100%, muchas veces no se inicia procedimiento administrativo de defensa por el tiempo relativamente corto para la interposición de los recursos administrativos tributarios respectivos, además porque en la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado permite cambio régimen, específicamente en el artículo 24 “A”. que establece “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que hayan optado por el régimen establecido en el artículo anterior, podrán cambiar los regímenes que indican los artículos 23 “A” y 25 de esta ley, siempre que lo efectúe con anticipación al inicio del siguiente período impositivo.

A continuación, se expondrá casos que se relacionen con el régimen optativo de devolución de crédito fiscal en los cuales han existido violaciones de postulados o principios y de garantías constitucionales.

Expediente 2944-2013, Apelación de Sentencia De Amparo

En este caso la entidad Coex (Guatemala), Sociedad Anónima, por medio de su representante legal, apeló ante la Corte de Constitucionalidad, la sentencia dictada por la



Sala Primera de la Corte de Apelaciones del ramo Civil y Mercantil, constituida en Tribunal de Amparo en el cual el acto reclamado era la omisión de la autoridad reprochada (Superintendencia de Administración Tributaria) de dar trámite y resolver la solicitud de devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado, régimen optativo que presentó el diecinueve de abril de dos mil doce, y que conforme a la corte de constitucionalidad, valoró lo expuesto la Sala antes mencionada en cuya sentencia señala “(..) Por lo anterior, este Tribunal determina que al dictarse la resolución objeto de amparo, no se transgredió precepto constitucional alguno, sino que se hizo en base a las facultades que para el efecto le confiere la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes específicamente lo regulado en los artículos 19, 96, 98, 150, 154, 155 y 160 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, y artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, y 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, aunado a lo anterior, el Recurso de Revocatoria también llamado doctrinariamente de Revisión Jerárquica o de Alzada, se utiliza cuando la resolución ha sido emitida por autoridad administrativa que tienen superior jerárquico dentro del mismo ministerio, o entidad descentralizada o autónoma, la resolución que se pretende revisar es una providencia que aún no ha alcanzado la calidad de resolución es una providencia. (sic) por lo tanto no corresponde a través del amparo revisar las actuaciones administrativas, cuando ello no conlleva violación constitucional a derecho alguno y máxime cuando no se evidencia violación a los preceptos constitucionales, no correspondiendo al amparo convertirse en una tercera instancia revisora de las actuaciones jurisdiccionales, menos cuando no se han agotado los recursos pertinentes y cuando lo que se pretende revisar no



tiene la calidad ni cualidad de resolución por estar en su fase de aceptación. Por lo expuesto este Tribunal determina en el presente caso, que la autoridad recurrida no ha causado agravio alguno a la entidad postulante que sea reparable por esta vía constitucional, motivo por el cual debe denegarse el amparo por notoriamente improcedente. “Y resolvió: “(...) A) DENIEGA, por notoriamente improcedente la acción constitucional de amparo promovida por COEX (GUATEMALA), SOCIEDAD ANÓNIMA (...) contra de la SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, (...)....”.

La apelación en sí por parte de la entidad Coex (Guatemala) **“La solicitante del amparo** impugnó la parte resolutive de la sentencia de primer grado, indicando que el objeto del amparo no era establecer si se aplicó el debido proceso, debido a que el agravio consiste en que la autoridad impugnada vulneró el derecho de petición al excederse del plazo de treinta días hábiles para resolver la solicitud de devolución de crédito fiscal formulada.”

En consecuencia, la Corte de Constitucionalidad al valorar los hechos y medios de prueba que existen dentro del expediente generado llega a la conclusión que, con la emisión del fallo emitido por la Sala Primera de la Corte de Apelaciones del ramo Civil y Mercantil, constituida en Tribunal de Amparo, si bien transcurrió entre la petición y la respuesta transcurrió un año indica que “... se advierte que mediaron diligencias que fueron agotadas previo a decidir el fondo. De ahí que la conclusión de la falta de subsistencia de la situación que provocó el amparo conlleve la indudable carencia de necesidad de conocer del fondo de lo pretendido...”.

Por lo que a criterio de la Corte de Constitucionalidad resolvió declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto por Coex (Guatemala), Sociedad Anónima, por medio del gerente



general y representante legal, Laurent James Armand Vidal Aubet y confirma la sentencia dictada por la Sala Primera de la Corte de Apelaciones del ramo Civil y Mercantil, constituida en Tribunal de Amparo, debido a que cesó lo que era materia objeto de amparo al momento que la Superintendencia de Administración Tributaria dictó la resolución en definitiva siendo notificada el 15 de mayo de 2013.

Con este caso lo que se demuestra es que a pesar que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en la normativa vigente aplicable a la devolución de crédito fiscal en el régimen optativo, establece plazos para que se resuelvan las solicitudes, en este caso antes analizado, por los aspectos administrativos existió el hecho que los plazos administrativos fueron ampliados porque existieron incidencias que devinieron alargarse el procedimiento administrativo lo que motivó al sujeto pasivo de la obligación tributaria a interponer acción de amparo, sin embargo el mismo no prosperó, por lo resuelto por la Corte de Constitucionalidad que aplicó el principio de definitividad del acto, en virtud que cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria presentó dicha acción, el Sujeto Activo aún, según lo indicado por la Corte de Constitucionalidad, no se había pronunciado al respecto. Ahora bien desde el punto de vista económico y financiero el sujeto pasivo de la obligación tributaria se vio afectado por no recuperar en tiempo el crédito fiscal que fue reclamado un año antes de que se pronunciara la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que se debe valorar estos aspectos como parte de las estrategias que se deben utilizar en las solicitudes de devolución de crédito fiscal y elegir el que se adecúe a las necesidades de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.



Expediente 4857-2017, Amparo en Única Instancia

La entidad Industrias de Exportación Universal, Sociedad Anónima, por medio su Gerente General y Representante Legal contra la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil por la sentencia de 17 de julio de 2017, en la que acogió el recurso de casación que, por motivo de fondo, planteara la Superintendencia de Administración Tributaria contra la decisión de 20 de julio de 2016, dictada por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que declaró parcialmente con lugar la demanda de esa naturaleza que el contribuyente arriba citado promovió contra la SAT.

El agravio que expone el amparista contribuyente es que el submotivo de interpretación errónea del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se violaron sus derechos de defensa, de propiedad privada y principios jurídicos del debido proceso, juridicidad, legalidad en materia tributaria, seguridad jurídica y supremacía constitucional y que a criterio de la entidad amparista existieron razones por las cuales deben ser valoradas tales como que dicho precepto legal regula posibilidad de una devolución parcial, que el fallo reprochado está viciado en virtud que existe confusión en el mismo porque se refiere a gastos cuando en sí se trata de los ingresos de la entidad contribuyente-amparista, además que la posibilidad de devolución parcial se encuentra también regulado en los artículos 221 de la constitución y 165 “A” del Código Tributario.

En el apartado de alegaciones de las partes es oportuno resaltar que la Superintendencia Administración Tributaria manifestó “iii) se evidenció la interpretación errónea de la ley, que la Sala realizó, toda vez que pretendió dar un alcance o sentido distinto al contenido del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indicando que debió devolverse una



porción del crédito fiscal, por los pagos comprobados por la entidad, situación que no se regula dentro del mencionado artículo...”, y que a su criterio que la resolución del proceso contencioso administrativo era procedente en cuanto a la procedencia de la denegatoria en su totalidad.

En la parte valorativa de la resolución dictada por la Corte de Constitucionalidad, con base en las actuaciones y documentos existentes en el expediente indica que “... la postulante interpuso recurso de revocatoria, para lo cual acompañó la integración y copia de los pagos recibidos por parte de sus clientes, correspondiente a abril dos mil quince, alcanzando un 79% del pago de la totalidad de las facturas de exportación del crédito reclamado. Planteamiento que fue declarado sin lugar por el Directorio del ente fiscalizador en resolución cuatrocientos ochenta y tres dos mil quince (483-2015), de veintitrés de octubre de dos mil quince; iii) por ello, la citada entidad planteó demanda Contenciosa Administrativa, ante la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la que dictó sentencia de veinte de julio de dos mil dieciséis, en la cual declaró parcialmente con lugar la misma, bajo el argumento que “..De la transcripción de esta norma, se desprende que, efectivamente, al dictamen del auditor independiente, si se le debió adjuntar o acompañar los documentos que comprobarán el pago de la mercadería exportada, tal y como lo afirmó la administración tributaria y que el contribuyente tenía obligación de probar lo antes mencionado; por lo que al haber demostrado la contribuyente el pago en un 79% de pago de la totalidad de las facturas de exportación del período indicados; hecho que sí comprobó la administración tributaria, con la integración antes mencionada, se estima que la demanda resulta parcialmente procedente, por lo que debe ser declarada con lugar parcialmente, pues es un hecho que no se comprobó el pago del cien por ciento



de las facturas por las cuales se solicitó devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, pero sí un setenta y nueve por ciento, como se indicó en la resolución que se impugnó. Y aceptó nuevamente el contribuyente en el memorial contentivo de demanda, al decir que se probaron los pagos ya realizados en la fecha a un 79% situación que prueba en contra de lo que afirma la SAT, toda vez que entonces se debió devolver alguna porción del crédito fiscal...” Contra tal decisión, la Administración Tributaria instó recurso de casación, en el cual invocó el submotivo de interpretación errónea del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, conforme sentencia arriba citada.

La corte de constitucionalidad valoró también lo regulado en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que en su parte conducente de la resolución señala “... la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, erró en la interpretación, contenido y alcance del precepto citado al señalar en su fallo que este *“no regula la procedencia de la devolución parcial de un porcentaje del crédito fiscal, sino del cien por ciento (100%)*, no obstante, que tal normativa determina lo siguiente: “Lo anterior, [la devolución efectuada por el Banco de Guatemala, del crédito fiscal que no fue retenido] *no limita las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar la procedencia del crédito fiscal devuelto o **pendiente de devolver** y tomar las acciones que estime pertinentes.*”, (la negrita no aparece en el texto original), es decir, si permite la devolución del crédito fiscal en forma parcial, conclusión que se complementa con el análisis de las causales expresas que determinan su denegatoria, dentro de las cuales no se determina o incluye el hecho de que no se haya cumplido con acreditar el cien por ciento (100%) de la procedencia del crédito pretendido, siempre y cuando al momento de presentar la solicitud de devolución el



contribuyente previamente cumpla con todos los requisitos establecidos tanto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el 24 del Reglamento de esta Ley.”

Por lo que la Corte de Constitucionalidad, resuelve “**I. Otorga** el amparo solicitado por Industrias de Exportación Universal, Sociedad Anónima, contra la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil y, como consecuencia: a) se le restituye en la situación jurídica afectada, dejando en suspenso definitivo la sentencia de diecisiete de julio de dos mil diecisiete, emitida por la autoridad reclamada, dentro del expediente de casación cero un mil dos – dos mil diecisiete – cero cero cero veintidós (01002-2017-00022) y todo lo actuado con posterioridad; b) para los efectos positivos de este fallo, la referida autoridad deberá dictar nuevo pronunciamiento, congruente con lo aquí considerado, dentro del plazo de quince días contados a partir de la fecha en que reciba la ejecutoria de este pronunciamiento...”.

Con este caso lo que se demuestra es que prevaleció el principio de equidad y justicia tributaria, en virtud que la entidad contribuyente cuando solicitó la devolución de crédito fiscal en el régimen optativo, por la temporalidad documentó los pagos de las exportaciones tomando en cuenta que la entidad contribuyente como parte de su actividad económica y financiera otorga créditos a sus clientes del exterior en consecuencia el auditor independiente comprobó lo que efectivamente se encontraba pagado a esa fecha, por lo que transcurrido el tiempo la entidad contribuyente al presentar como medio de defensa administrativo tributario el recurso de revocatoria documentó a esa fecha el 79% de los pagos que le efectuaron los clientes del exterior, aunado que la misma normativa vigente permite que se realicen devoluciones de crédito en forma parcial, lo cual va o fuer materializado cuando la Cámara Civil dicte la sentencia que en derecho corresponda. Sin



embargo, considero oportuno valorar también que las entidades que se dedican a la exportación y por ende pretendan que los créditos fiscales les sean devueltos y atendiendo a la literalidad de las leyes tributarias deben efectuar las solicitudes conforme a los regímenes aplicables para evitar demora en cuanto a la recuperación de los créditos fiscales que en derecho les corresponde.

Expediente 3448-2019, Apelación de Sentencia de Amparo

La Compañía Agrícola Gamusa, Sociedad Anónima, por medio de su Gerente General y Representante Legal, promovió acción constitucional de amparo en la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo constituida en Tribunal de Amparo contra la Superintendencia de Administración Tributaria, quien dicha Sala dictó resolución y por la cual la entidad contribuyente promovió apelación de sentencia de amparo. En esencia el acto reclamado que promovió la entidad contribuyente fue porque "...la superintendencia de Administración Tributaria denegó la nulidad que instó la solicitante contra el acto de notificación realizado vía electrónica el dos de noviembre de dos mil dieciocho, por lo que le requirieron información para determinar la procedencia o no de la solicitud de devolución de crédito fiscal que presentó ante dicha institución.

Entre los agravios que argumenta la entidad contribuyente es porque se le obliga por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a que cumpla con un requerimiento de información por el crédito fiscal que solicita, lo cual le es notificado de forma distinta a la dirección que ella indicó en la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, lo cual a criterio de la entidad contribuyente presentó y solicitó la nulidad situación que no fue valorado por la Superintendencia de Administración Tributaria, no



obstante que incumplió de forma ilegal las normas que rigen las notificaciones administrativas y además que requirió la información para un lugar lejano al indicado en la solicitud de devolución de crédito fiscal, por lo que con base en ello solicitó que se declarara con lugar el amparo para que se ordene a la Superintendencia de Administración Tributaria declarar la nulidad de actuaciones.

Al respecto la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, constituida en el Tribunal de Amparo, **consideró:** *“(...) el siete de noviembre de dos mil dieciocho la ahora amparista presentó recurso de nulidad, el cual le fue resuelto el veintisiete de noviembre de dos mil dieciocho en donde se le informa que no se acepta la petición de nulidad. Por lo que indica la postulante que el último acto referido le causa agravio, lo cual al analizar los argumentos y fundamentos de derecho aplicables al presente caso se concluye que no se había incurrido en ningún defecto u omisión de procedimiento, así como tampoco existe vicio sustancial en las actuaciones de conformidad con lo establecido en el artículo 160 del Código Tributario. Es de indicar que la administración tributaria actuó en el uso de sus facultades regladas y de conformidad con el artículo citado y el artículo 98 del mismo cuerpo legal, al resolver que no era procedente la nulidad, pues al actuar dicha administración tributaria de conformidad con los artículos citados y de acuerdo con sus facultades regladas no existe agravio (...) alguno ni constitucionalmente u ordinariamente como lo quiere hacer ver la parte hoy amparista (...) la Superintendencia de Administración Tributaria, esta actuó de conformidad con la ley de la materia y de acuerdo con sus facultades regladas, sin contravenir por ello ningún derecho o garantía constitucional del postulante, toda vez que su actuar se encuentra apegado al principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en*



concordancia con los artículos citados (...) en consecuencia de lo anterior no existe el agravio indicado por el amparista que vulnere derechos fundamentales y garantías constitucionales invocadas (...) en consecuencia, es imprescindible que la decisión o actuación de la autoridad reprochada, produzca un agravio de trascendencia constitucional; al no existir este, se le imposibilita al órgano encargado del control constitucional que pueda otorgar la protección que el amparo conlleva (...) Y resolvió: “(...) I) Deniega la acción de amparo presentada por la Compañía Agrícola Gamusa, Sociedad Anónima, (...) en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria;....”.

Por lo que la entidad contribuyente impugnó la sentencia de primer grado, por medio de Apelación en el que indica que “iii. el fin de la nulidad instada, es que se declare sin efectos la notificación realizada por correo, puesto que la entidad fiscalizadora no puede modificar de forma antojadiza lo dispuesto en el Código Tributario...”.

La Corte de Constitucionalidad al valorar fundamentos fácticos, documentales que presentó la entidad contribuyente en la apelación a la sentencia dictada por la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, constituida en Tribunal de Amparo, llegó a la conclusión “... que la autoridad objetada realizó una desacertada actuación al denegar la nulidad que instó la solicitante contra el acto de notificación realizado vía electrónica el dos de noviembre de dos mil dieciocho, argumentando que no existe vicio sustancias en las actuaciones realizadas. Ello porque, tal como se acto en los párrafos que preceden, la contribuyente debe ser notificada en el lugar designado en la primera solicitud, teniendo facultad de cambiarlo de forma expresa ante la Administración Tributaria, por lo que al notificársele vía electrónica y no en el lugar que expresamente señaló, resulta evidente el



vicio de procedimiento en que se incurrió... (...) Resulta procedente otorgar la protección constitucional instada, con el objeto de que la autoridad objetada dicte nueva resolución en la que tome en cuenta lo considerado en el presente fallo, a efecto de reconducir correctamente el diligenciamiento del expediente que se derivó de la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado presentada por la entidad postulante...”.

Por lo que la Corte de Constitucionalidad en la parte resolutive declara, con lugar el recurso de apelación interpuesto por Compañía Agrícola Gamusa, Sociedad Anónima y revoca la sentencia impugnada, otorga amparo a la entidad antes citada y reestablece la situación jurídica afectada.

Con este caso lo que se demuestra es que las notificaciones en el ámbito tributario deben efectuarse conforme lo regulado en el Código Tributario, esto porque muchas veces lo que se pretende por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria es agilizar su función fiscalizadora, utilizando el correo electrónico como medio de comunicación, pero lo que si se debe tomar muy en cuenta es el aspecto de que exista la voluntad por parte del contribuyente de hacerlo de esa forma, esto en aras de agilizar las revisiones tomando en cuenta el principio de derecho tributario de economía procesal y que el objetivo es que se recupere lo más pronto posible el crédito fiscal que en derecho corresponde.

Expediente No. 6762-2019, Amparo en Única Instancia

La Superintendencia de Administración Tributaria, promovió amparo en única instancia, por medio de su Mandatario Especial Judicial con Representación contra la Corte Suprema



de Justicia, Cámara Civil, el cual fue presentado el 28 de noviembre de 2019. A continuación, se transcribe lo esencial de dicha sentencia:

“Con el objeto de establecer tales circunstancias, es necesario analizar las constancias procesales, de las cuales se aprecian lo siguientes hechos: a) entre la Superintendencia de Administración Tributaria e Industrias de Exportación Universal, Sociedad Anónima, se originó conflicto -de naturaleza tributaria-, derivado de la petición de esta última relacionada con la devolución de determinada cantidad de dinero en concepto de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, régimen optativo, correspondiente al período de enero de dos mil quince. El ente fiscalizador no autorizó lo requerido, según se determina de las actuaciones administrativas, con sustento en que la contribuyente incumplió con los requisitos contenidos en los artículos 24, numeral 5), literal c), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 24, numeral 6) del Reglamento de la referida Ley, es decir, no comprobó el pago de la totalidad de las facturas de exportación de sus clientes, según dictamen emitido por Contador Público y Auditor independiente en el cual se indicó: *“Se pudo observar que las facturas de exportación efectivamente pagadas por los clientes a la fecha de realización de la auditoría era de 16%...”*, b) contra dicha decisión la contribuyente interpuso recurso de revocatoria, para lo cual acompañó la integración y copia de los pagos recibidos por parte de sus clientes, correspondiente a enero de dos mil quince, alcanzando un 71% del pago de la totalidad de las facturas de exportación del crédito reclamado; planteamiento que fue declarado sin lugar por el Directorio del ente fiscalizador en resolución 383-2015 de veintisiete de agosto de dos mil quince; c) por ello, la citada entidad planteó demanda Contenciosa Administrativa, ante la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal de los Contencioso



Administrativo, la que dictó sentencia de dos de noviembre de dos mil diecisiete, y declaró parcialmente con lugar la misma, bajo el argumento que “... *es un hecho que no se comprobó el pago del cien por ciento de las facturas por las cuales se solicitó devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, pero si un setenta y un por ciento (71%) como se indicó en la resolución que se impugnó*”, d) contra tal decisión la Superintendencia de Administración Tributaria instó recurso de casación por motivo de fondo, invocando el submotivo de interpretación errónea del Artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual fue desestimado en fallo de cinco de septiembre de dos mil dieciocho, por la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil al considerar que: “... *Con base en lo anterior, esta Cámara, del análisis de la norma denunciada, establece que la misma no limita o prohíbe que la devolución del crédito fiscal pueda hacerse de forma parcial, como lo denuncia la SAT, sino que dicha disposición, lo que regula es que deben ser cumplidos ciertos requisitos, los cuales la Sala tuvo por acreditado que sí sucedió; en consecuencia, al haber determinado que la contribuyente cumplió con acreditar el setenta y un por ciento del pago de sus exportaciones y con base en ello autorizar la devolución en forma parcial, no se le dio un sentido y alcance distinto al que le corresponde a la norma denunciada, por lo que no se configura el submotivo invocado y el recurso planteado debe desestimarse.*” e) por lo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria interpuso amparo, el cual fue declarado con lugar en sentencia emitida el veintiséis de febrero de dos mil diecinueve, dentro del expediente 5125-2018, al considerar que si bien dentro del régimen aludido si procede la devolución de crédito fiscal de manera parcial, tal procedencia se encuentra condicionada al cumplimiento de todos los requisitos establecidos en la ley, los cuales deben ser completados previamente al presentarse el requerimiento, de lo contrario, el ente fiscalizador únicamente concederá la devolución del porcentaje debidamente comprobado.



Derivado de lo anterior, la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, emitió nuevo pronunciamiento, el cual indicó: “... *La inconformidad de la Superintendencia de Administración Tributaria radica en que la Sala autorizó la devolución del crédito fiscal de forma parcial (...) es preciso indicar que el contenido del precepto legal denunciado como infringido, establece el régimen optativo para la devolución del crédito fiscal, el cual contiene los requisitos que se deben presentar al momento de solicitar la devolución, dentro de los cuales en sus incisos 1) y 5), exigen la presentación de un dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal, que debe ser emitido por contador y auditor independiente, al cual deberá acompañar los anexos que allí se indican. Con base en lo anterior, esta Cámara establece que la misma no limita o prohíbe que la devolución del crédito fiscal, pueda hacerse de forma parcial, como lo denuncia la Administración Tributaria, sino que dicha disposición, regula que tal autorización está condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos, los cuales deben estar completados previamente a la presentación de la solicitud de la devolución de crédito fiscal; es decir, contiene lineamientos que van encaminados a verificar no solo la exportación, sino el pago de la mercadería para comprobar el procedimiento completo de esta...”.*

Como parte del contenido de la sentencia en expediente de mérito, y el análisis respectivo señala varias sentencias en las que llegan a la conclusión que la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, actuó conforme a derecho en virtud que valoró el hecho que la Administración Tributaria, debe contemplar el crédito fiscal documentado y comprobado conforme a la normativa tributaria vigente, específicamente en los artículos 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 24 de su reglamento, que se relacionan con el régimen optativo de devolución de crédito fiscal. En consecuencia, se cita lo siguiente:



“Por lo expuesto, se concluye que el Tribunal de Casación, al dictar la sentencia que se señala como lesiva, procedió en adecuado ejercicio de las facultades legales que le corresponden y en aplicación y cumplimiento de la jurisprudencia sentada por esta Corte respecto al tema que subyace al presente asunto, sin que se observe que haya dejado de considerar lo dispuesto en la norma aludida; contrario a ello, en concordancia con su naturaleza de máximo órgano jurisdiccional ordinario, determinó por medio de un razonamiento congruente con las actuaciones y la ley, que el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, régimen optativo, si permite la devolución parcial en los términos antes expresados, lo que se constituye en el análisis correcto, según su criterio, para dilucidar el asunto objeto de juicio, el cual, como ya se indicó, es congruente con lo indicado por ese Tribunal en la doctrina citada, de lo que se concluye que la decisión emitida no es arbitraria ni carente de fundamentación”.

En la parte resolutive de la sentencia de mérito la Corte de Constitucionalidad “**II Deniega** el amparo solicitado por la Superintendencia de Administración Tributaria contra la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil.”

Con el presente caso, se demuestra que el criterio institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, es que en el régimen optativo de devolución de crédito fiscal no es factible la devolución parcial de crédito fiscal que logre comprobar los contribuyentes que formen parte de dicho régimen, lo cual conforme a los principios constitucionales se ven afectados, principalmente el de justicia y equidad tributaria que para el presente caso fue valorado por la Cámara Civil, de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia respectiva. Además, se hizo énfasis que la Superintendencia de Administración Tributaria se pronunció en materia de amparo no para denunciar violaciones a sus derechos



fundamentales, sino para expresar su inconformidad con lo resuelto con el objetivo que se sustituya lo que pretende que en esencia es no devolver parcialmente el crédito fiscal solicitado, lo cual no le fue otorgado tomando en cuenta el análisis y valoraciones normativas que realizó la Corte de Constitucionalidad en las que respaldó la sentencia dictada por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, por encontrarse apegada a derecho.

Expediente 2884-2020, Amparo en Única Instancia

La Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de su Mandataria Especial Judicial con Representación, promovió amparo en contra de la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, el cual fue presentado el tres de septiembre de dos mil veinte, por motivo de denegatoria de recurso de casación instado por la Superintendencia de Administración Tributaria contra la sentencia dictada por la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que declaró con lugar parcialmente la demanda de esa naturaleza promovida en su contra por Industria de Exportación Universal, Sociedad Anónima.

Entre las violaciones que denuncia es a los principios del debido proceso, tutela judicial efectiva, seguridad y certeza jurídica.

La Corte de Constitucionalidad previo a examinar las violaciones que denuncia indica que “... cuando se trata de una pretensión de amparo cuyo marco de referencia es un proceso judicial, si bien el estudio que se realiza sobre la resolución a la cual se imputa agravio conlleva, naturalmente, la revisión de su contenido, esta no se produce a manera de constituir a la referida garantía constitucional en grado adicional del conocimiento de fondo sobre la litis, en control de pura legalidad o caso en simple correctivo procedimental. Esa



revisión tiene lugar con el único propósito de verificar que la actuación del órgano jurisdiccional armonice con el ordenamiento jurídico aplicable y denote plena observancia de los derechos fundamentales de las partes...”.

Como parte del análisis en el documento de mérito se cita lo que estimó la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, respecto al submotivo de interpretación errónea de la ley “(...) *la Superintendencia de Administración Tributaria arguye que la Sala incurrió en la interpretación errónea del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el período auditado, al permitir de forma parcial, el reconocimiento del derecho del crédito fiscal, en el régimen optativo a la entidad contribuyente, porque a su juicio, de acuerdo con la norma aludida, tal petición resulta improcedente cuando no se compruebe la totalidad del pago de la mercadería exportada, lo que incidió en el fallo, porque de conformidad con el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes que soliciten la devolución del crédito fiscal en el régimen optativo, deben de cumplir con los requisitos que se establecen en el reglamento y, en el presente caso, la contribuyente no demostró la totalidad del pago de la mercadería exportada (...)*”, en su análisis cita el artículo 24 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, e indica que “*Esta Cámara, al realizar el análisis de la sentencia impugnada y realizar la confrontación correspondiente entre esta y el contenido del precepto anteriormente transcrito, estima pertinente indicar que al haberse considerado por parte del Tribunal recurrido, que el contribuyente cumplió con acreditar el setenta y cuatro por ciento del pago de sus exportaciones y por ello, autorizar la devolución en forma parcial únicamente por ese porcentaje, le otorgó a la norma cuestionada, el sentido y alcance que le corresponde, toda vez que como ya se indicó, este precepto legal no limita o prohíbe que la*



devolución del crédito fiscal pueda hacerse de forma parcial; en ese sentido, lo argumentado por la Administración Tributaria en la tesis que sustenta el presente submotivo, no es procedente...” en su análisis se apoya en sentencias dictadas por la Corte de Constitucionalidad en los expedientes 5477-2017 y 4857-2017, quien se apoya para su análisis y citan varios artículos 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que debe ser valorado el aspecto que si la entidad contribuyente demostró el pago y procedencia del crédito fiscal por el cual debe ser concedido para efectos de devolución y que a criterio de la Corte de Constitucionalidad no existe violación de los principios jurídicos que se invocan fueron transgredidos, y que por el contrario en armonía con la normativa tributaria vigente, no prohíbe o limita la devolución sea parcial del crédito fiscal, conforme lo regulado en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que la Corte de Constitucionalidad valoró y consideró que no existen agravios que vulnere los principios constitucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria como ella la manifestó en la interposición de amparo. De tal manera que, en la parte resolutive “II. Deniega el amparo solicitado por la Superintendencia de Administración Tributaria contra la Corte Suprema Justicia, Cámara Civil.

Con este caso, se reafirma el hecho que los contribuyentes que han solicitado devolución de crédito fiscal en el régimen optativo, si durante el procedimiento administrativo logra demostrar que la documentación de respaldo es verificable y comprobable, pueden conforme a derecho acceder a que les sea devuelto sea un 100% o inferior a ello, no obstante que la Superintendencia de Administración Tributaria es del criterio que debe ser demostrado en la fase cuando se presenta la solicitud, lo cual contraviene los principios constitucionales de seguridad jurídica y de justicia tributaria, toda vez que se pretende



desconocer el crédito fiscal incurrido por los contribuyentes que por circunstancias incluso ajenas a los contribuyentes no fueron presentadas en la solicitud inicial de devolución de crédito fiscal, en el caso concreto analizado corresponde a septiembre de 2015, y que conforme al procedimiento administrativo no se ha agotado la etapa en la cual la SAT tienen las facultades para verificar su procedencia o no, respecto a la documentación presentada.

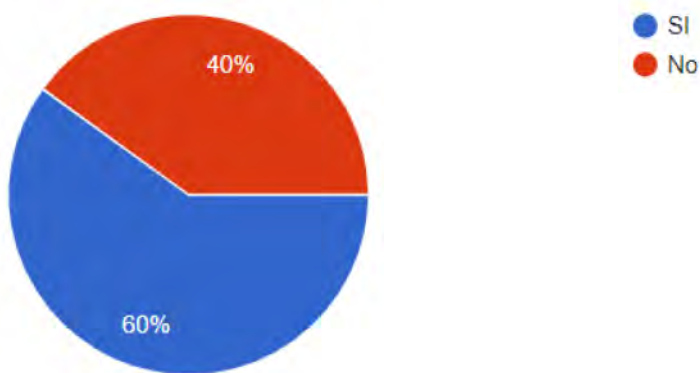
En la práctica, las violaciones de derechos y garantías constitucionales por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria con los contribuyentes ha sido por no aceptar los documentos durante procesos de fiscalización sea de gabinete o campo, por no entregar documentos que obren en los expedientes generados y que se ha argumentado por la confidencialidad de los mismos no es factible ser entregados, por realizar notificaciones de forma distinta a lo establecido en el Código Tributario y sus reformas o en su defecto el Código Civil, y la mayoría por hacer énfasis en que conforme al régimen de devolución de crédito fiscal en el régimen optativo debe ser documentado y comprobado en un 100% al momento que se presenta la solicitud de devolución de crédito fiscal, lo cual contraviene lo establecido en la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la que establece que los contribuyentes pueden solicitar conforme la documentación que le fue emitida, registró y reportó en la declaración del Impuesto al Valor Agregado y de ser necesario existe esta acción constitucional de Amparo para velar ante posibles actos administrativos que violenten los derechos y garantías constitucionales de los contribuyente o bien cuando ya se ha incurrido en dichas transgresiones, pero de ser el caso los contribuyentes pueden accionar contra la Superintendencia de Administración Tributaria o bien contra los órganos jurisdiccionales que atenten contra dichos derechos y garantías, pero siempre tomando en

cuenta que es para reencauzar los procesos en las fases administrativas y judiciales en los que existió transgresión por parte de las instituciones del estado involucradas y no en sí para resolver el fondo del asunto que es de materia tributaria.

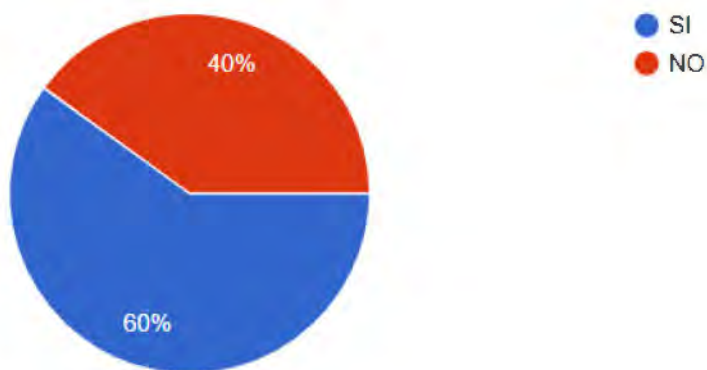
5.3 Encuestas realizadas a contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo de Devolución

A continuación, se muestra los resultados obtenidos al realizar encuesta a contribuyentes que solicitan devolución de Crédito Fiscal y sus opiniones en relación con la discrecionalidad o la aplicación de la ley por parte de la Administración Tributaria en cuanto a las solicitudes que ellos han efectuado:

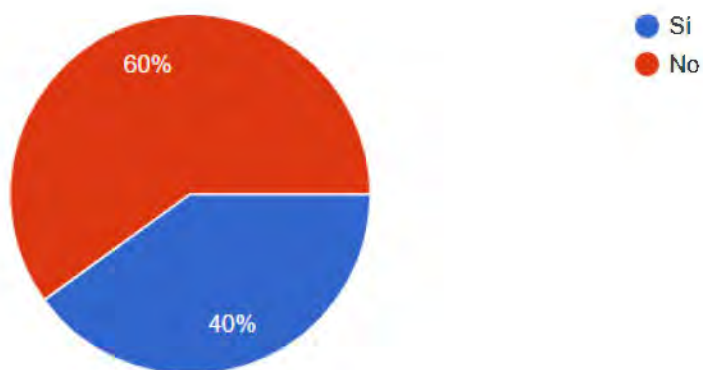
1. La Superintendencia de Administración Tributaria le ha denegado la devolución de Crédito Fiscal en el Régimen Optativo de Devolución basándose en criterios y no de acuerdo con los requerimientos establecidos en la ley.



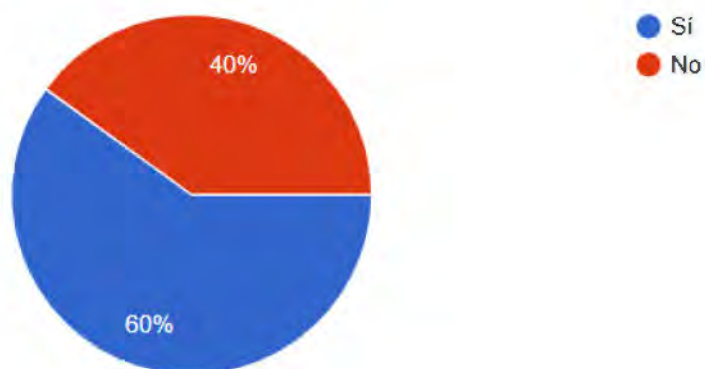
2. Considera que el Régimen Optativo de devolución es el régimen que brinda mayor eficiencia en la recuperación de su crédito fiscal



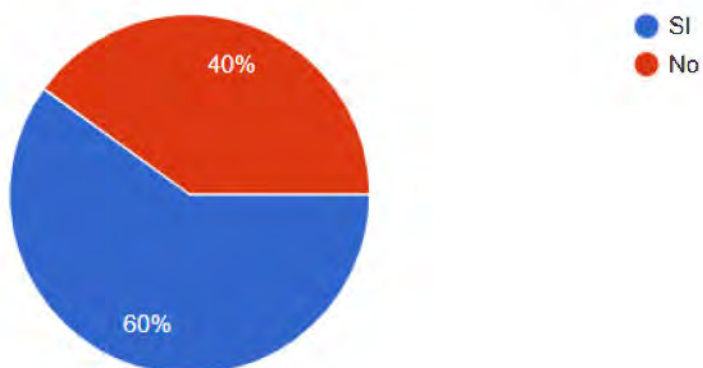
3. Cada vez que ingresa una solicitud de Crédito Fiscal bajo el Régimen Optativo la revisión del mismo está basado únicamente en la legislación aplicable.



4. Ha tenido alguna denegatoria en la solicitud de Crédito Fiscal en el Régimen Optativo de devolución.



5. Considera que los fundamentos planteados por la Administración Tributaria, en la denegatoria de la Devolución del Crédito Fiscal del Régimen Optativo son discrecionales



Fuente: Encuesta realizada a contribuyentes que solicitan Crédito Fiscal en el Régimen Optativo de Devolución.



CONCLUSIÓN

Con las reformas al Decreto 27-92, Ley del Impuesto Al Valor Agregado, surgieron diferentes regímenes de devolución de crédito fiscal, estos con el fin de que la actividad económica por exportación recupere el Impuesto Al Valor Agregado que han pagado por la adquisición de bienes y utilización de servicios que son necesarios para llevar a cabo sus actividades de exportación y que localmente no puede recuperar o compensar. Es por ello que el Régimen Optativo en la devolución de crédito fiscal es un mecanismo que conforme a la norma tributaria fue creado para ser ágil y de esa forma contribuir a la liquidez de los exportadores, quienes solicitan que el Impuesto al Valor Agregado para que les sea devuelto por parte de la Administración Tributaria, sin embargo, en la práctica como se puede observar en la investigación realizada existen criterios discrecionales que vedan el derecho de devolución bajo este régimen, ya que las denegatorias no se encuentran únicamente basadas en la normativa legal, lo que genera falta de certeza legal para los contribuyentes que buscan recuperar el impuesto pagado.

Es con eso que la hipótesis establecida para la presente tesis se confirma derivado de que a las solicitudes de los contribuyentes, como se observa en la encuesta efectuada, han sido resueltas de forma discrecional y no fundamentadas en la ley, como se espera de una Administración Tributaria.





BIBLIOGRAFÍA

- Agencia Tributaria Española. (15 de abril de 2021). *agenciatributaria.es*. Obtenido de <https://www.agenciatributaria.es>
- Avila del Cid, R. C. (2001). Procedimiento Administrativo Tributario Guatemalteco. *Cuaderno de Estudio*, 21.
- Barrios Osorio, O. R., & Cano Lemus, E. L. (2014). *Edición de Estudio, anotada y concordada de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86, Asamblea Nacional Constituyente*. Guatemala: Multiservicios SLH.
- Cacerés Rodríguez, L. E. (2011). *Derecho Procesal Constitucional*. Guatemala: Estudiantil Fénix.
- Cajarville, J. P. (1991). Procedimiento Administrativo Comun. *Revista Uruguay de Derecho Constitucional y Político*, 316.
- Calderón M., H. H. (2013). *El Derecho Procesal Administrativo Guatemalteco*. Guatemala.
- Calderón Morales, H. (2014). *Teoría General del Derecho Administrativo Tomo I*. Guatemala: Servicios Diversos MR.
- Calderón Morales, H. H. (2005). Derecho Procesal Administrativo. En H. H. Calderón Morales, *Derecho Procesal Administrativo*. Guatemala: Orión.
- Castellanos Venegas, W. E. (26 de junio de 2021). <https://estuardogeo.wordpress.com/>. Obtenido de <https://estuardogeo.wordpress.com/>: <https://estuardogeo.wordpress.com/>
- Conceptosjuridicos.com. (20 de junio de 2021). *Conceptosjuridicos.com*. Obtenido de Conceptosjuridicos.com: <https://www.conceptosjuridicos.com/acto-administrativo/>
- Congreso de la República de Guatemala. (1998). Decreto número 1-98. *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Guatemala, Guatemala.
- De León De León, B. I. (2013). *Proceso Administrativo Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Nuvola.
- Dirección de Comunicación Social, Ministerio de Finanzas. (2014). www.minifn.gob.gt. Recuperado el 31 de marzo de 2021, de https://www.minfin.gob.gt/images/archivos/prensa/cultura_fiscal/historia_y_resumen.pdf



- Dubón, C. D., & Flores, L. N. (2002). *Derecho Financiero II*. Guatemala: Praxis/ División Editorial.
- Editorial Oceáno. (2004). *Diccionario Ilustrado Oceáno de la Lengua Española*. Barcelona: Oceáno.
- Enciclopedia Concepto. (24 de junio de 2020). *concepto.de*. Obtenido de *concepto.de*.
- Erales, D. (09 de junio de 2021). *consortiumlegal.com*. Obtenido de *consortiumlegal.com*
Web Site: <https://consortiumlegal.com>
- Ferrer, C. I. (2000). *Derecho Tributario Dogmática General de la Tributación*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Frugone, S. H. (2014). *Principios fundamentales del procedimiento administrativo, en procedimiento administrativo, obra colectiva*. Montevideo: Dialnet.
- Gordillo, A. (2017). *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Guatemala, C. d. (2007). Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. *Acuerdo del Directorio 7-2007*. Guatemala, Guatemala.
- Guzmán Hernández, M. R. (2004). *El Amparo Fallido*. Guatemala.
- ICEFI. (18 de abril de 2021). *icefi.org*. Obtenido de <https://icefi.org>
- ICEFI. (17 de abril de 2021). *ICEFI.org*. Obtenido de <https://icefi.org>
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (febrero de 2016). <https://icefi.org/>.
Obtenido de <https://icefi.org/>:
https://icefi.org/sites/default/files/hoja_de_ruta_ver_feb_2016.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2019). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoria, Revision Otros Encargos de Aseguramiento y Servicion Relacionados*. (Vol. I).
- Kommer, V. V. (Marzo de 2011). *ciat.org*. (IBFD, Ed.) Recuperado el 5 de Abril de 2021, de www.ciat.org
- Kommer, V. V., & Alink, M. (s.f.). *Manual de Administración Tributaria*. (IBFD, Ed.)
Recuperado el 2021, de ciat.org: <https://www.ciat.org>
- Lara, R. A. (2004). *Temas de Introducción al estudio del Derecho y de Teoría General del Derecho*. Guatemala: Universitaria Universidad de San Carlos de Guatemala.



- Lionel, F. A. (2000). *Administración Tributaria*. Guatemala: FLACSO.
- Lobato, R. R. (1986). *Derecho Fiscal*. México.
- Mariengoff, M. S. (1975). *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II*. Argentina: La Ley.
- Menaldo, R. E. (2004). *Principios constitucionales de la Tributación en Guatemala*. Guatemala.
- Menaldo, R. E. (2004). *Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala*. Guatemala.
- Monterroso Velásquez, G. E. (2019). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Comunicación Gráfica.
- Orozco, E. M. (2013). *Control interno, auditoría y aseguramiento fiscal y gobierno corporativo*. Colombia: Universidad del Valle.
- Orozco, E. M. (2013). *Control interno, auditoría y aseguramiento fiscal y gobierno corporativo*. Colombia: Universidad del Valle.
- Ovando, M. A. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco, Parte General* (2da. ed.). Guatemala: Santillana.
- Perdomo, J. M. (2015). *Revisoria Fiscal en Colombia: Del hacer al deber ser*. Colombia: Universidad del Valle.
- Pintado Pineda, F. D. (20 de junio de 2021). <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>. Obtenido de <https://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/33559/1/Trabajo%20de%20Titulaci%C3%B3n.pdf>
- Restrepo Pineda, C. M. (2017). *Procedimiento Tributario en Sede Administrativa*. Colombia: unaula.
- Sanabria, R. (1999). *Derecho Tributario e Ilícito Tributario*. Lima: Gaceta Jurídica, S.A.
- Servicio de Administración Tributaria . (15 de abril de 2021). www.sat.gob.mx. Obtenido de <http://www.sat.gob.mx>
- Superintendencia de Administración Tributaria . (febrero de 2013). [sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt). Obtenido de <http://www.sat.gob.gt>
- Superintendencia de Administración Tributaria. (1998). [sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt). Recuperado el abril de 2021, de [sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt)



Superintendencia de Administración Tributaria. (2010). *sat.gob.gt*. Obtenido de *sat.gob.gt*.
www.sat.gob.gt

Superintendencia de Administración Tributaria. (09 de junio de 2020). *sat.gob.gt*. Obtenido de www.sat.gob.gt: www.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica

Superintendencia de Administración Tributaria. (04 de mayo de 2021). *sat.gob.gt*. Obtenido de <http://portal.sat.gob.gt>

Superintendencia de Administración Tributaria. (04 de mayo de 2021). *sat.gob.gt*. Obtenido de <http://sat.gob.gt>

Villegas, H. (2000). *Manual de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: de Palma.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Whittington, K. P. (2001). *Auditoria un enfoque integral*. McGraw-Hill.

Wisecarver, D. (1999). *Impuestos en Guatemala: mayor recaudación y progresidad global*. Guatemala: FLACSO.

Sentencias

1. Apelación de Sentencia De Amparo dictada por la Corte de Constitucionalidad, el 14 de marzo de 2014, Expediente 2944-2013.
2. Amparo en Única Instancia, dictada por la Corte de Constitucionalidad, el 09 de mayo de 2018, Expediente 4857-2017.
3. Apelación de Sentencia de Amparo, dictada por la Corte de Constitucionalidad, el 16 de julio de 2019, Expediente 3448-2019.
4. Amparo en Única Instancia, dictada por la Corte de Constitucionalidad, el 15 de julio de 2020, Expediente No. 6762-2019.
5. Amparo en Única Instancia, dictada por la Corte de Constitucionalidad, el 13 de enero de 2021, Expediente 2884-2020.