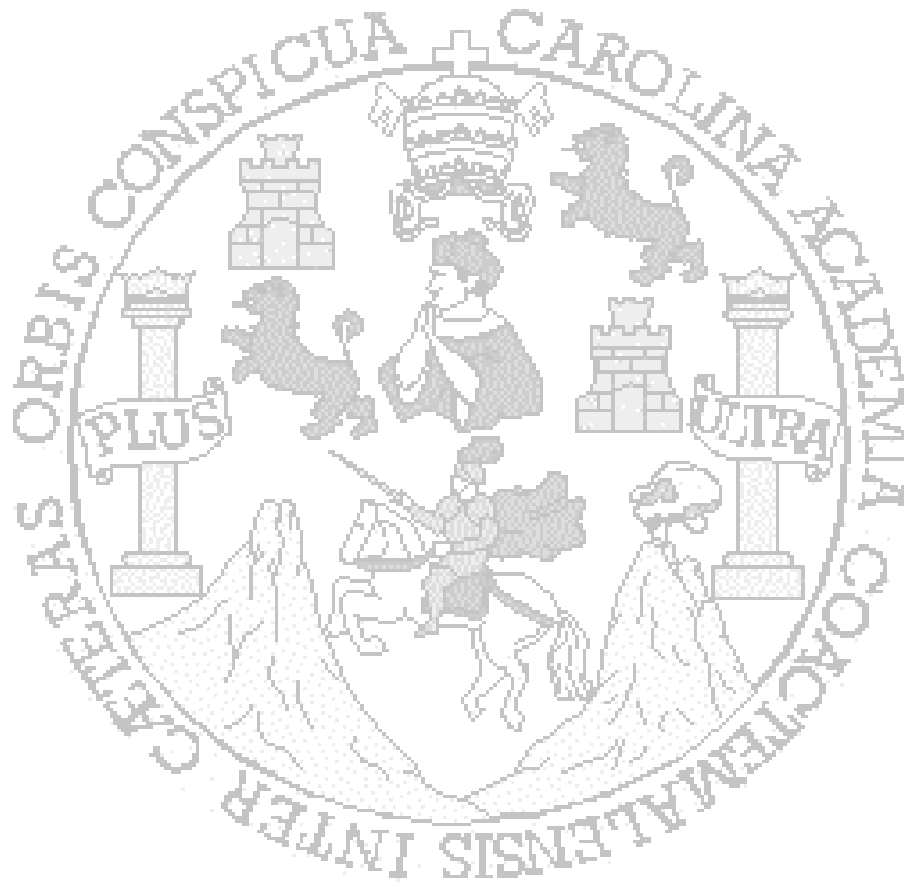


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“LA EXPORTACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y LA PROBLEMÁTICA EN
LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL”**



Guatemala, julio de 2006

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

Decano:	Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Secretario:	Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra
Vocal 1o.:	Lic. Canton Lee Villela
Vocal 2o.:	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 3o.:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4o.:	P.C. Efrén Arturo Rosales Álvarez
Vocal 5o.:	P.C. José Abraham González Lemus

**PROFESIONALES QUE PRACTICARON LOS EXÁMENES DE
ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Matemática - Estadística:	Lic. Carlos Humberto García Álvarez
Auditoría:	Lic. Carlos Roberto Mauricio García
Contabilidad:	Lic. José Rolando Ortega Barreda

JURADO QUE PRACTICÓ EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	Licda. Beatriz Velásquez de Gatica
Examinador:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Examinador:	Lic. Víctor Manuel Díaz Ortega

LIC. OLIVIO ADOLFO CIFUENTES MORALES
1 CALLE 4-45 ZONA 19 COLONIA SANTA MARTA
TELS. 2432-5181 2437-5192 5512-9636

Guatemala, 14 de octubre de 2005


Licenciado
Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad de San Carlos de Guatemala,
Presente

Estimado Señor Decano:

De conformidad a la honrosa designación de esa Decanatura, he asesorado al perito contador Mynor Romeo Hernández Peralta, en su trabajo de tesis denominado "**LA EXPORTACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y LA PROBLEMÁTICA EN LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**", por lo que tengo el agrado de dirigirme a usted, para informarle que he procedido a revisar y orientar al mencionado sustentante, sobre el contenido de dicho trabajo.

En ese sentido, considero que el tema desarrollado por el señor Hernández, constituye un valioso documento de consulta para la profesión, ya que es el resultado de una amplia investigación profesional que provee conocimientos nuevos en el ámbito tributario, que coadyuvará en el buen desempeño de profesionales, empresarios y estudiantes. Por lo tanto respetuosamente me permito solicitar al Señor Decano, se sirva aceptar este trabajo para someterse al examen privado de tesis, previo a la obtención del título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Muy atentamente,


LIC. OLIVIO ADOLFO CIFUENTES MORALES
COLEGIADO No. 6,426


Lic. Olivio A. Cifuentes Morales
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
COL No. 6426

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS, GUATEMALA,
SEIS DE JUNIO DE DOS MIL SEIS.**


Con base en el Punto TERCERO, inciso 3.1, Subinciso 3.1.1 del Acta 18-2006 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 4 de junio de 2006, se conoció el Acta AUDITORIA 0004-2006 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 6 de febrero de 2006 y el trabajo de Tesis denominado: "LA EXPORTACION DE ENERGIA ELECTRICA Y LA PROBLEMÁTICA EN LA DEVOLUCION DE CREDITO FISCAL", que para su graduación profesional presentó el estudiante MYNOR ROMEO HERNANDEZ PERALTA, autorizándose su impresión.

Ateentamente,

"ID Y ENSEÑADA A TODOS"


LIC. OSCAR ROLANDO ZETINA GUERRA
SECRETARIO




LIC. CANTON LEE VILLELA
DECANO EN FUNCIONES



Soy,



"Todo Por ti Carabangüita Mía"
Dr. Carlos Martínez Durán
2006 Centenario de su Nacimiento

ACTO QUE DEDICO

A DIOS	Por permitirme alcanzar las metas de mi vida, ya que todo lo que tengo y todo lo que soy se lo debo a él.
A MI ESPOSA	Maxabell Pineda, por su amor, comprensión y apoyo incondicional en todos los actos de mi vida.
A MIS HIJOS	Mynor Abdiel, Brayan Josué, Rosario Esmeralda y Marcos David, por ser lo mas hermoso que Diós me ha regalado y por ser la fuente de inspiración para alcanzar mis metas.
A MIS PADRES	Por darme la vida y haberme guiado por el buen camino, en especial a mi madrecita Julia Peralta.
A MIS HERMANOS	Yessenia, Erick, Helen, Vivi y Odalis.
A MIS SOBRINOS	Con cariño y como un reto a su superación.
A MI FAMILIA	Por su apoyo moral en los momentos difíciles.
A MIS AMIGOS	Por todos los momentos alegres y tristes que pasamos juntos, gracias por su amistad y apoyo
A	La Universidad de San Carlos de Guatemala
A	Usted especialmente

	INDICE	Página
1.2	Tipos de Energía	4
1.3	Fuentes de Generación de Energía Eléctrica	5
1.3.1	Hidráulica	5
1.3.2	Térmica	6
1.3.3	Geotérmica	6
1.3.4	Eólica	7
1.3.5	Nuclear	7
1.3.6	Solar	7
1.4	Transmisión de Energía Eléctrica	8
1.5	Distribución de Energía Eléctrica	9

CAPITULO II

Generalidades del Subsector Eléctrico Nacional

2.1	Antecedentes del Sector Eléctrico Guatemalteco	11
2.2	Apertura al Mercado de Generación, Transporte y Distribución	17
2.3	Inicio de la Inversión Privada	19
2.4	Estructura e Infraestructura del Sector Eléctrico Nacional	20
2.4.1	Comisión Nacional de Energía Eléctrica	21
2.4.2	Administrador del Mercado Mayorista	21
2.4.3	Agentes del Mercado Mayorista	24
2.5	Proceso Regulatorio Vigente	27
2.5.1	Normas de Coordinación Comercial	27
2.5.2	Normas de Coordinación Operativa	28
2.6	Capacidad Instalada del Sector Eléctrico Nacional	28
2.7	Integración Eléctrica Centroamericana	31
2.7.1	Proyecto SIEPAC	31
2.7.2	Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central	32
2.7.3	Actividades del Mercado Eléctrico Regional	34
2.7.4	Creación de Organismos Regionales Eléctricos	35

CAPITULO III

Comercialización y Exportación de Energía Eléctrica

3.1	Definiciones Importantes	38
3.2	Proceso de Comercialización en el Mercado Eléctrico Nacional	40
3.2.1	Transacciones de Mercado Mayorista	40
3.2.2	Programación del Despacho de Energía Eléctrica	44
3.2.3	Despacho de Carga	45
3.2.4	Coordinación de Operación	45
3.3	Exportación de Energía Eléctrica	46
3.3.1	Participantes que pueden realizar transacciones de Exportación	47
3.3.2	Mercado de Contratos Regionales	48
3.3.3	Coordinación Comercial	49
3.3.4	Conciliación de Transacciones Internacionales	50
3.3.5	Documento de Transacciones Económicas Regionales	51
3.3.6	Garantía de Pago	51
3.3.7	Elaboración de Documento de Cobro y Pago	52
3.3.8	Verificación y Liquidación	53

La Administración Tributaria y el Proceso de Devolución de Crédito Fiscal

4.1	Actividad Financiera del Estado	54
4.1.1	Fases de la Actividad Financiera del Estado	54
4.1.2	Sector Público Financiero	55
4.2	Superintendencia de Administración Tributaria	55
4.2.1	Antecedentes	55
4.2.2	Objeto y Funciones	56
4.2.3	Organización	57
4.3	Legislación Fiscal y Tributaria	62
4.3.1	Clases de Ingresos Estatales	64
4.3.2	Tributos	65
4.3.3	Obligación Tributaria	65
4.3.4	Elementos de la Obligación Tributaria	66
4.3.5	Hecho Generadora de pago de Tributos	66
4.3.6	Contribuyente	66
4.3.7	Clases de Tributos	67
4.4	Impuesto al Valor Agregado	70
4.4.1	Antecedentes	71
4.4.2	Liquidación del Impuesto	74
4.4.3	Del Crédito Fiscal	75
4.4.4	Documentación del Crédito Fiscal	76
4.4.5	Registro y Contabilización del Crédito Fiscal	77
4.4.6	Origen del Saldo Acumulado del Crédito Fiscal	78
4.5	Devolución del Crédito Fiscal	79
4.5.1	Antecedentes	79
4.5.2	Quienes tienen derecho a la Devolución del Crédito Fiscal	83
4.5.3	Generación del Crédito Fiscal en Empresas Exportadoras	84
4.6	Procedimiento Administrativo y Judicial de Devolución de Crédito Fiscal	85

CAPITULO V

Legislación Aduanera Centroamericana

5.1	Comercio Internacional	88
5.1.1	Origen del Comercio Internacional Moderno	88
5.1.2	Ganancias derivadas del Comercio Internacional	89
5.1.3	Negociaciones Internacionales sobre comercio	91
5.1.4	Uniones Aduaneras y Areas de Libre Comercio	91
5.2	Integración Económica y Aduanera Centroamericana	92
5.2.1	Marco Jurídico sobre el cual se desarrolla el Tratado de Integación Económica Centroamericana	92
5.2.2	Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano	94
5.2.3	Arancel Centroamericano de Importación	95
5.2.4	Código Aduanero Uniforme Centroamericano	97
5.2.5	Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centoramericano	99
5.3	Sistema Tributario Aduanero Guatemalteco	100
5.3.1	Función Aduanera de la Superintendencia de Administración Tributaria	100
5.3.2	Definiciones	101
5.3.3	Origen de la Aduanas	103
5.3.4	Antecedentes de la Unión Aduanera de Centroamérica	104
5.3.5	Características de la Unión Aduanera	104
5.4	Exportación de Mercancías a la República de El Salvador	105
5.4.1	Documentación de las Exportaciones.	106

CAPITULO VI

La Exportación de Energía Eléctrica y la Probemática en la Devolución de Crédito Fiscal (APLICACIÓN CASO PRÁCTICO)

Solicitud de inscripción al régimen especial de devolución de crédito fiscal	110
Solicitud de devolución de crédito fiscal bajo el régimen general	112
Proceso de fiscalización aplicado a las solicitudes de devolución de crédito fiscal	118
Resolución desfavorable a la solicitud de devolución de crédito fiscal	132
Análisis de la Resolución de Denegatoria de la Solicitud	134
Comparación de procedimientos de exportación de una mercancía tradicional y una exportación de energía eléctrica	135
Incidencia financiera y contable	138
Procedimientos correctivos sugeridos para el cumplimiento de requisitos aduaneros en una exportación de energía eléctrica	139
Preparación y presentación del memorial de defensa en recurso de revocatoria	144
Resolución del recurso de revocatoria	152
Análisis del asesor sobre la resolución	156
Preparación y presentación del memorial de Contencioso Administrativo	158
Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo	166

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

INTRODUCCIÓN

La Universidad de San Carlos de Guatemala se ha caracterizado por participar activamente en la procuración de solución de los diferentes problemas que aquejan a la sociedad; es por ello que previo al conferimiento del título profesional, el estudiante debe participar en la solución de dichos problemas, de acuerdo al área de estudio específico en el que se van a desenvolver profesionalmente, mediante la presentación de un problema que aqueja a la sociedad, el cual es objeto de una investigación técnico-científico que tiene como resultado las propuestas de solución que se consideren más viables y favorable para la unidad económica analizada.

El presente trabajo de tesis no es la excepción, el cual fue preparado primordialmente para dar a conocer los principales problemas que afrontan las empresas guatemaltecas comercializadoras que se dedican a la exportación de energía eléctrica, principalmente con la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, y proponer las posibles soluciones.

Dentro de los objetivos perseguidos con el desarrollo del presente punto de tesis, es poder dar un aporte hacia aquellas empresas dedicadas a la comercialización de energía eléctrica o potenciales inversionistas que deseen dedicarse a esta actividad mercantil, dándoles a conocer los lineamientos técnicos, fiscales y aduaneros que deben cumplir cuando efectúan operaciones de exportación, y no caer en omisiones que le perjudicarán financieramente a la empresa, así como dar a conocer los derechos y beneficios fiscales que les reconoce la ley.

Otro de los beneficiados con la presente investigación, son los Contadores Públicos y Auditores, que prestan los servicios de Asesoría y Consultoría Tributaria, ya que contará con toda una gama de conocimientos tanto técnicos

como fiscales aplicables al ramo eléctrico, que le ayudarán a satisfacer los asuntos consultados por los clientes que se dediquen a actividades mercantiles relacionadas con la energía eléctrica.

El contenido del presente trabajo permite al usuario conocer de forma específica los siguientes puntos:

En el Capítulo I, se desarrolla todo lo concerniente a los aspectos técnicos relacionados con energía eléctrica tales como sus componentes, su estructura química, unidades de medida, las fuentes utilizadas para generarla, cómo se transporta y distribuye.

En el Capítulo II, se hace un esbozo histórico desde la instalación de la primera hidroeléctrica, pasando por los diferentes eventos económicos que dieron nacimiento a la Empresa Eléctrica de Guatemala y el Instituto Nacional de Electrificación hasta llegar a la creación del Mercado Mayorista y de las diferentes instituciones reguladoras de dicho mercado, con lo cual se dio apertura total a la inversión privada en esta área económica y la promoción de un libre mercado. También incluye datos importantes como la capacidad instalada actual del mercado, el comportamiento comercial que se ha tenido desde la apertura del mercado, los diferentes convenios y proyectos relacionados con la Interconexión Eléctrica Centroamericana.

En el Capítulo III, ya se entra a lo que es la comercialización de energía eléctrica, se deja plasmado todos los procedimientos y requisitos, tanto técnicos como comerciales para llevar a cabo la transferencia de la energía eléctrica en el mercado local así como en el internacional.

Siendo uno de los puntos más importantes en el desarrollo de la investigación, en el Capítulo IV, se entra al estudio de la legislación fiscal guatemalteca, enfocándonos primordialmente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, partiendo básicamente del origen de la citada ley, sus modificaciones a lo largo de su vida jurídica, la creación del derecho de los exportadores a solicitar la devolución del crédito fiscal, cómo se genera el crédito fiscal y cuando procede su devolución. Por último se hace una breve explicación de los diferentes procedimientos legales que se siguen ante las autoridades competentes cuando el derecho a la devolución ha sido violentado.

Seguidamente en el Capítulo V, trata todo lo concerniente a la legislación aduanera, partiendo de la Integración Centroamericana a través de los diferentes convenios suscritos tanto económicos como aduanales, creación y vigencia del Arancel Centroamericano de Importación, el CAUCA y el RECAUCA como legislación básica aplicable para el comercio intracentroamericano.

Y por último en el Capítulo VI, se desarrolla el caso práctico en donde un exportador de energía eléctrica solicita la devolución de crédito fiscal y la misma es denegada debido al incumplimiento a la normativa aduanera vigente, por lo que haciendo uso de los diferentes recursos de impugnación que enmarca la ley consigue que en la instancia judicial se declare con lugar su petición.

CAPITULO I

ASPECTOS TÉCNICOS DEL SERVICIO DE ENERGIA ELECTRICA

1.1. Conceptos principales

Energía

De acuerdo a varias definiciones la energía *“es la capacidad que poseen los cuerpos y sistemas para realizar un trabajo”*. (8) Esta propiedad se evidencia en formas diversas que pueden transformarse e interrelacionarse.

Potencia

“Cantidad de energía producida o consumida por unidad de tiempo. (8)

Formas de Energía

A la energía se le puede encontrar en las formas siguientes: *“La energía actual o cinética es la derivada del movimiento de las partículas materiales, y la energía potencial es la energía poseída por los cuerpos en virtud de sus posiciones o reposo. A la vez la energía cinética se divide en: **de traslación**, provocada por la velocidad lineal de un cuerpo, y **de rotación**, que se da en los sólidos que giran en torno a un eje. Por su parte, la energía potencial puede ser de naturaleza gravitoria, elástica, magnética, eléctrica, química, etc.”*(6:377)

La comparación de todos estos tipos de energía se realiza a través del trabajo mecánico consumido en la producción de cada una de ellas.

1.1.1. Electricidad

Se compone de la raíz ELECTR, prefijo derivado del griego ELECTRÓN que significa ámbar y entra en la composición de numerosas palabras para indicar la presencia de electricidad o de propiedades eléctricas.

“La electricidad se define como el agente fundamental constitutivo de la materia en forma de electrones que se repelen entre sí (negativos) y protones que se repelen también entre sí (positivo), que normalmente se neutralizan”. (8:562)

En el movimiento de estas partículas cargadas consiste la corriente eléctrica. Se puede decir entonces que la electricidad es la acción que producen los electrones al trasladarse de un punto a otro por falta o exceso de los mismos en un material.

1.1.2. Energía Eléctrica

De acuerdo a las definiciones anteriores me atrevo a definir la energía eléctrica como el conjunto de reacciones químicas que producen efectos eléctricos aprovechados en la ejecución de un trabajo.

Ésta tiene la posibilidad de ser transformada fácilmente en cualquier otra forma de energía con un rendimiento satisfactorio, además su transporte es económico por líneas aéreas. Su único inconveniente es el no presentar un medio cómodo para almacenarla.

1.1.3. Elementos Químicos de la Energía Eléctrica (22:2)

Son las partículas elementales que conforman la electricidad, siendo éstas:

- **ÁTOMO:** Es la partícula física más pequeña en que se puede dividir un elemento.
- **NÚCLEO:** Es la parte del átomo que no se mueve.
- **ELECTRÓN:** Es una de las partículas del átomo de carga negativa que prácticamente carece de peso y que gira alrededor del núcleo.
- **NEUTRON:** Partícula elemental, eléctricamente neutra que constituye, junto con el protón, el núcleo de los átomos.

- **PROTÓN:** Es una partícula electrizada positivamente, que conforma el núcleo y el átomo.

1.1.4. Unidades de medición (22:1)

- **VATIO:** Unidad de potencia eléctrica, equivalente a un Julio por segundo o de 1,000 ergios. Su símbolo es: W.
- **JULIO:** Cantidad de calor que corresponde a la energía disipada en un segundo por la corriente eléctrica de un amperio. Su símbolo es: J.
- **VOLTIO:** Unidad de fuerza electromotriz o tensión eléctrica, equivalente a la tensión o diferencia de potencia existente entre dos puntos de un conductor por el cual pasa una corriente de un amperio, cuando la potencia disipada entre los mismos es de un vatio.
- **AMPERIO:** Unidad con que se mide la intensidad eléctrica. Su símbolo: A.
- **POTENCIA:** Es la fuerza o el conjunto de fuerzas capaces de producir un trabajo u otros efectos. Su unidad de medida es el vatio (W).
- **KILO:** Prefijo que al ser colocado antes del nombre de una unidad lo multiplica por mil. Se abrevia k.
- **MEGA:** Prefijo derivado del griego MEGAS, que significa grande, simbolizado por la letra M; que antepuesto a una unidad, la multiplica por un millón. Se abrevia: M.
- **MEGAVATIO:** Unidad de potencia que vale un millón de vatios. Su símbolo es: MW.
- **GIGAVATIO:** Unidad de potencia que vale Mil millones de vatios. Su símbolo es: GW.

*“La unidad de intensidad de corriente utilizada en el Sistema Internacional (SI= Nombre adoptado por la XI Conferencia General de Pesas y Medidas para un sistema universal, unificado y coherente de unidades de medida, basado en el sistema mks =metro-kilogramo-segundo) de unidades es el **amperio**. La unidad de carga*

*eléctrica es el **culombio**, que es la cantidad de electricidad que pasa en un segundo por cualquier punto de un circuito por el que fluye una corriente de un amperio. El **voltio** es la unidad que mide la diferencia de potencial eléctrico que existe entre dos puntos cuando es necesario realizar un trabajo de un julio para mover una carga de un culombio de un punto a otro. La unidad de potencia eléctrica es el **vatio**, y representa la generación o consumo de un julio de energía eléctrica por segundo.” (22:1)*

1.2. Tipos de Energía

En el ámbito de la física, se diferencia una variedad de procesos capaces de generar energía en algunas de sus manifestaciones. Sin embargo, las fuentes clásicas de energía utilizadas por la industria han sido de origen térmico, químico o eléctrico, recíprocamente intercambiables entre sí y transformables en energía mecánica.

*“La **energía térmica o calorífica** procede de la combustión de diversos materiales” (6:379-380) y puede convertirse en mecánica a través de una serie de conocidos mecanismos: Las máquinas de vapor y los motores de combustión interna aprovechan el choque de las moléculas gaseosas sometidas a altas temperaturas para impulsar émbolos, pistones y cilindros.*

*“La **energía química** corresponde a ciertas reacciones químicas que desprenden energía aprovechable como resultado de sus interacciones moleculares”. (6:379-380) Aparte de las reacciones de combustión, en las que las sustancias se queman al entrar en contacto con el oxígeno, como sucede con las fuentes térmicas, la energía que interviene en ciertos procesos en disoluciones ácidas y básicas o sales, pueden recogerse en forma de corriente eléctrica. En ello radica el fundamento de las pilas y los acumuladores.*

*“La **energía eléctrica**, por su parte se produce principalmente a partir de transformaciones de otras formas de energía, como la hidráulica, la térmica y la nuclear”.* (6:379-380) El movimiento del agua o el empuje del vapor accionan las turbinas que ponen en funcionamiento el rotor de dínamo o alternadores para producir la corriente eléctrica. Este tipo de energía presenta como principales ventajas su fácil transporte y su bajo precio y constituye quizá la forma más extendida en el uso cotidiano. Los motores eléctricos son los principales dispositivos de conversión de esta energía en su manifestación mecánica.

1.3. Fuentes de Generación de Energía Eléctrica

Generación es aquella en la cual se transforman fuentes de energía primaria en eléctrica, como el agua (hidráulica), el petróleo o carbón (térmica), el viento (eólica), los productos nucleares (nuclear), el vapor de origen natural (geotérmica), la biomasa, luz solar, etc., sin embargo, para tener una mejor ilustración de cómo se genera la energía eléctrica, a continuación se presentan las fuentes más utilizadas.

1.3.1. Hidráulica

Se le conoce como la energía generada mediante la utilización del recurso natural AGUA. El agua en movimiento posee energía cinética que puede ser convertida en fuerza con las máquinas apropiadas. El Agua es la forma más utilizada de producir energía eléctrica, debido a sus bajos costos de operación y al poco riesgo que representan sus instalaciones.

La Planta Hidroeléctrica: es un conjunto de instalaciones especiales que tienen como objetivo principal, utilizar la energía potencial que posee un río y transformarla en energía eléctrica.

La energía que se aprovecha en una planta hidroeléctrica, guarda estrecha relación con el caudal de agua disponible o embalsada y la altura o caída bruta que ésta tenga, mientras mayor sea la caída mayor es la potencia eléctrica generada, esta altura dependerá de las condiciones topográficas y geográficas del terreno. La función que realizan es transformar la energía cinética (fuerza que se da por la traslación del agua en condición forzada hacia las turbinas) en energía eléctrica, mediante la acción inductiva del campo magnético giratorio sobre una armadura estacionaria.

Su importancia radica en el hecho de que no necesitan de los derivados del petróleo para su funcionamiento y producción de energía eléctrica, sino utilizan el recurso natural renovable AGUA; evitando la adquisición de energéticos para generación eléctrica y ahorrando importantes cantidades en concepto de divisas dado a los continuos incrementos de precios en el mercado mundial de los combustibles derivados del petróleo.

1.3.2. Térmica

Es la forma de generar energía mediante la utilización de los derivados del petróleo, estando entre los más usados el bunker, diesel y gas. Por su generación a través de plantas móviles, puede adaptarse a cualquier medio siendo las zonas remotas y poco accesibles las más beneficiadas, aunque también es usada en zonas urbanas como complemento de la hidráulica y en casos de emergencia.

1.3.3. Geotérmica

“Es la energía producida mediante el aprovechamiento del calor que en forma de vapor emerge de las profundidades de la tierra. A temperaturas altas, se puede usar para generar electricidad”. (5:19-20)

En la mayoría de plantas eléctricas, el combustible (carbón, petróleo o gas natural) es quemado para calentar agua, hasta que esta se convierta en vapor, es entonces cuando éste es utilizado para accionar una turbina y generar electricidad. En plantas geotérmicas se utiliza el vapor natural o agua caliente que viene desde debajo de la tierra hasta la superficie, para producir electricidad, no hay contaminantes de aire ni combustibles quemados y no hay necesidad de depender de otros países para que nos provean de combustibles.

1.3.4. Eólica

“La energía eólica es una forma de energía cinética, o sea la proveniente del movimiento de moléculas de gas que causan una reacción en donde quiera que chocan.” (5:93-94)

Consiste en aprovechar la velocidad del viento por medio de hélices o turbinas para producir energía eléctrica y es una de las fuentes alternas de energía que aún se encuentra en vías de experimentación en Guatemala.

1.3.5. Atómica o Nuclear

Es la energía que se genera a través del aprovechamiento de la fuerza nuclear producida por reactores utilizando uranio. Es un tipo de energía con un costo demasiado alto y por ello se produce sólo en países altamente desarrollados, sin embargo la utilización de esta energía conlleva riesgos como los problemas de seguridad, de eliminación de desechos, de confiabilidad y terrorismo con costos financieros cada vez mayores.

1.3.6. Solar o Fotovoltaica

Esta clase de energía es la que se produce aprovechando la radiación solar. *“La conversión de energía solar a energía eléctrica es por medio de paneles fotovoltaicos que están contruidos del mineral denominado Sílice (Mineral que por sus propiedades semiconductoras, tiene gran aplicación en la*

industria electrónica y como detector de radiaciones). *La energía solar se produce mediante un proceso de fotovoltaaje el cual consiste en un efecto fotoquímico dentro de las celdas de silicio. En ese momento se produce una variante de polaridad negativa con la parte positiva provocando una diferencia de voltaje, la cual es aprovechada para producir flujo de corriente eléctrica.* (11:17)

1.4. Transmisión de Energía Eléctrica

Transporte es la transmisión de la energía eléctrica hasta los lugares donde se va a consumir. Al igual que la etapa de generación de energía eléctrica, ésta es muy importante para el desarrollo del subsector eléctrico. La localización, tipo y tamaño de las plantas generadoras son factores que deciden conjuntamente con la configuración de las líneas de transmisión.

Comprende todo el terreno, las estructuras de conversión y equipo de una fuente de abastecimiento primaria; las líneas de conducción, las estaciones de conmutación y conversión entre un punto de generación o recepción y la entrada a un centro de distribución o punto de toma, mas todas las líneas y equipos cuya finalidad principal es aumentar, integrar o conectar las fuentes de suministro de energía eléctrica.

Estas instalaciones suelen utilizar corriente alterna, ya que es fácil reducir o elevar el voltaje con transformadores. De esta manera, cada parte del sistema puede funcionar con el voltaje apropiado. Las instalaciones eléctricas tienen seis elementos principales: la **central eléctrica**, los **transformadores** que elevan el voltaje de la energía eléctrica generada a las altas tensiones utilizadas en las líneas de transmisión, las **líneas de transporte**, las **subestaciones** donde la señal baja su voltaje para adecuarse a las líneas de distribución, las **líneas de**

distribución y los **transformadores** que bajan el voltaje al valor utilizado por los consumidores.

El voltaje es un factor importante en esta etapa, cuanto mayor es éste, menor es la pérdida de energía por la distancia que debe tener la línea de transmisión. Los costos de capital y de operación de las instalaciones de transmisión aumentan fuertemente en proporción directa con el voltaje, pero se aprovechan economías de escala en la medida en que las líneas de transmisión son más grandes, pues es más barato el costo unitario de la transmisión.

1.5. Distribución de Energía Eléctrica

Se refiere a la venta de energía al consumidor final, la cual consiste en el envío de energía de una subestación de carga a los sectores: comercial, industrial, residencial, municipal y pública. Asimismo, incluye actividades tales como: el despacho de carga, instalaciones a consumidores, transformación a bajos voltajes, mantenimiento de equipo, lectura de contadores etc.

Las líneas de conducción se pueden diferenciar según su función secundaria en líneas de transporte (altos voltajes) y líneas de distribución (bajos voltajes). Las primeras se identifican a primera vista por el tamaño de las torres o apoyos, la distancia entre conductores, las largas series de platillos de que constan los aisladores y la existencia de una línea superior de cable más fino que es la línea de tierra. Las líneas de distribución, también denominadas terciarias, son las últimas existentes antes de llegar la electricidad al usuario, y reciben aquella denominación por tratarse de las que distribuyen la electricidad al último eslabón de la cadena.

Para llevar a cabo la actividad de distribución, en las subestaciones se reduce la tensión de la energía entrante para distribuirla en la zona local. Cada

subestación abastece su zona de carga mediante alimentadores de distribución primaria, algunos de los cuales trabajan con 2.400 voltios y otros con 4.160 voltios y 13.800 voltios.

Los transformadores de distribución se conectan a las líneas de distribución primaria y reducen la tensión de 2.400, 4.160 o 13.800 voltios, según sea el caso, a aproximadamente 120 o 240 voltios para su distribución por la red secundaria al servicio de abonados o usuarios.

Los cables de acometida y los medidores vinculan el sistema de distribución con la instalación eléctrica del abonado. La energía se toma de la red secundaria más próxima y se lleva por la acometida hasta la residencia del usuario. A medida que la instalación domiciliar suministra la energía necesaria para alimentar las luces, motores y diversos artefactos, el consumo va siendo contabilizado por un aparato de suma precisión denominado contador de vatios-hora, que viene a ser la caja registradora de la compra de electricidad.

Por el lado de la demanda se identifican dos mercados, los mayoristas que se aprovisionan total o parcialmente directamente del mercado mayorista y, por ello pueden comprar la electricidad a cualquier generador; los minoristas lo hacen como consumidores finales, que son los clientes residenciales, comerciales, industriales, etc. que por sus características no pueden tomar servicio, sino de una empresa distribuidora.

En el anexo No. 1 del presente trabajo de tesis, se puede tener una mejor ilustración de todo el proceso de generación, transmisión y distribución de la energía eléctrica.

CAPITULO II

GENERALIDADES DEL SUBSECTOR ELECTRICO NACIONAL

2.1. Antecedentes del Sector Eléctrico Guatemalteco

“La generación de energía eléctrica en Guatemala, se inicia en 1884 al instalarse la primera hidroeléctrica en la finca El Zapote, al norte de la capital. Al año siguiente se forma la Empresa Eléctrica del Sur por empresarios alemanes que instalaron la hidroeléctrica Palín de 732 KW., la cual brindó servicio a los departamentos de Guatemala, Sacatepéquez y Escuintla.

El 10 de octubre de 1894, el Gobierno otorgó concesión al señor Enrique Neutze para producir electricidad; el 7 de diciembre de 1894, se dio la fundación de la sociedad industrial y comercial Empresa Eléctrica de Guatemala, la que es actualmente Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A.

En 1927 se construye la hidroeléctrica Santa María, con el fin de proveer energía al Ferrocarril de los Altos. Cuando este medio de transporte desapareció, las autoridades de gobierno deciden que la planta se oriente a cubrir la demanda de los departamentos de Quetzaltenango, Totonicapán, Sololá y Suchitepéquez. Durante la década de los años 30 el Ingeniero Oswaldo Santizo había construido las hidroeléctricas de Patzún en Chimaltenango, y la de Patulul en Suchitepéquez.

En 1940, se crea el Departamento de Electrificación Nacional, dependencia del Ministerio de Comunicaciones y Obras Públicas y la planta hidroeléctrica Santa María se convierte en la Hidroeléctrica del Estado. A mediados de la década de los cincuenta se inicia la construcción en Zacapa de la Hidroeléctrica Río Hondo. Posteriormente gracias a los esfuerzos de los Ingenieros Oswaldo Santizo y José Manuel Duengo el 27 de Mayo de 1959 fue creado el Instituto Nacional de

Electrificación -INDE-; por medio del decreto 1287, siendo su primer presidente el Ingeniero Martín Prado Vélez.

“De acuerdo a lo que estaba normado en el Decreto número 1287, únicamente el Instituto Nacional de Electrificación –INDE- y las municipalidades podían construir o contratar para sí la construcción de nuevas plantas eléctricas para servicio público. No obstante podían hacerse por personas naturales y jurídicas ajenas al INDE y a las municipalidades, nuevas plantas generadoras para servicio público, en virtud de contratos que celebre el INDE con dichas personas, siempre que tales contratos sean previamente aprobados por el Ejecutivo en Consejo de Ministros. Las empresas proveedoras de energía eléctrica que, en virtud de sus concesiones estén facultadas para ampliar sus actuales plantas generadoras o construir nuevas, podrán hacerlo siempre que concurra la autorización de INDE y de la aprobación del ejecutivo en Consejo de Ministros.

El INDE, como organismo regulador del Servicio Público de Electricidad, estaba obligado a vigilar y a exigir el cumplimiento de las leyes, reglamentos, ordenanzas y contratos relacionados con tal servicio. Tenía a su cargo el estudio, formulación, revisión y vigilancia de la aplicación de las tarifas y la inspección de todas las empresas, instalaciones y servicios eléctricos, a efecto de que se ajustaran a las normas legales, técnicas y de seguridad”. (13:56-56A)

El patrimonio inicial del Instituto estaba constituido por los activos del servicio eléctrico público del Estado incluyendo, los bienes del Departamento de Electrificación Nacional, creado en 1940, más quince millones de quetzales provenientes de una emisión de bonos. Cuando el INDE se hizo cargo de la electrificación nacional, inició su generación con 8.3 Mw y existían en el país 54 Mw instalados; y estaba en construcción la hidroeléctrica de Río Hondo, Zacapa, la que fue puesta en operación en 1962 con una capacidad de 2.5 Mw.

Debido al crecimiento de la demanda de energía eléctrica y para atender los planes de electrificación, en 1965 fue puesta en operación la Central Diesel de San Felipe en Retalhuleu, con una capacidad de 2440 KW. Seis años más tarde fue instalada una turbina de gas en la Finca Mauricio en Escuintla, con una capacidad de 12,500 KW. En ese mismo período el INDE amplió la capacidad de la planta Santa María a 6,880 KW.

De 1961 a 1966, el Instituto Nacional De Electrificación y la Empresa Eléctrica de Guatemala S.A., operaron conjuntamente el Sistema Central Interconectado, el cual estaba compuesto por todas las infraestructuras de generación, transmisión y distribución de ambas empresas. El Sistema suministraba servicio en esa época a 29 de los 45 municipios de los Departamentos de Guatemala, Escuintla y Sacatepéquez con 750,000 habitantes.

La demanda de energía obligó a la ampliación del sistema. En 1966 entró en operación la Hidroeléctrica de Los Esclavos, con 13 Mw interconectados al Sistema Central a través de una línea de transmisión de 55 kilómetros de largo, con una tensión de 69 Kv. Este hecho es significativo para la electrificación nacional, por cuanto constituyó el punto de partida para la ampliación del concepto "Sistema Eléctrico" que de Sistema Central Interconectado pasó a constituir un Sistema Nacional Interconectado, con cobertura mucho más amplia.

A principios de la década de los setenta el INDE instaló la Hidroeléctrica Jurún Marinalá. En 1982 inició operaciones la Hidroeléctrica Aguacapa y en 1983 la Hidroeléctrica Chixoy, la más grande del país.

En el año de 1986, se consideró necesario dar nuevamente participación a la iniciativa privada en la generación de energía eléctrica, por lo que se promulgó la Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía

(Decreto Ley No. 20-86), en la que se permitió a los ingenios azucareros utilizaran el calor excedente para generar energía eléctrica para su autoconsumo y en algunos casos la pudieran comercializar. A principios de la década de 1990 el Continente Americano y otros sectores sufrieron un fenómeno natural denominado “La Corriente del Niño”, que se caracterizó por la ausencia de lluvias, lo que provocó sequías y en otros casos inundaciones causadas por exceso de lluvia.

Tomando en consideración que el INDE basa su generación de energía eléctrica en 29 unidades que funcionaban a base de agua, con una capacidad instalada de 494.5 Mw, el impacto fue traducido en racionamientos y apagones constantes que crearon pérdidas millonarias en los diferentes sectores productivos del país.

Derivado de la necesidad de ampliar el mercado, satisfacer la creciente demanda y evitar la escasez, la cual conlleva racionamientos y cortes de energía, el Gobierno de la República tomó la política de conceder permisos especiales principalmente a empresas transnacionales, para el desarrollo en el país de nuevas empresas de generación de energía eléctrica. por lo que para el año de 1992 aparece en el mercado de generación de energía eléctrica “Electricidad Enron de Guatemala S.A.” como la primera compañía privada de generación de electricidad en Guatemala y posteriormente surgieron las plantas SIDEGUA, LAGOTEX, Secacao, Río Bobos, TAMPA, Guatemala Generating Group (GGG), Las Palmas, Generadora del Norte (GENOR), Calderas, Zunil, Poliwatt, Pasabién, Poza Verde, Tululá, Cerro Vivo, Las Vacas y Matanzas. Actualmente la capacidad instalada a nivel nacional es de 1,705.6 MW, entre generadores privados e INDE”. (3:225) y (21)

Antes de la promulgación de la Ley General de Electricidad (Decreto número 93-96), el subsector eléctrico de Guatemala se encontraba conformado por las

siguientes empresas dedicadas a la Generación, Transmisión y Distribución de energía eléctrica: Instituto Nacional de Electrificación (INDE); Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A. (EEGSA), Empresas Eléctricas Municipales (EEM) y Empresas Eléctricas Privadas (EEP), así como por los denominados autoprodutores; dentro de estos, el INDE era el ente facultado por la ley de su creación, para llevar a cabo todas las operaciones relacionadas al sector eléctrico guatemalteco.

De acuerdo a la información que se detalla en los cuadros siguientes, se puede extraer que, en 1997 conjuntamente el Instituto Nacional de Electrificación – INDE- y la Empresa Eléctrica de Guatemala S. A. –EEGSA- tenían una capacidad instalada de 864.2Mw de las cuales el INDE proporcionaba 741.2Mw (Hidroeléctrica 488.2 Mw, Térmica 253.0 Mw) y la EEGSA 123.0 Mw Térmica, que eran producidas con maquinaria y equipo que fue adquirido y puesto en funcionamiento en diferentes fechas; entre las más antiguas están la Santa María en 1923 y la más reciente en Palín con una turbina S&S en 1991.

CUADRO No. 1
Plantas Hidroeléctricas del INDE

Nombre Planta	Unidades	Fecha Instalación	Capacidad Instalada	Capacidad Efectiva	Capacidad Disponible
			(Mw)	(Mw)	(Mw)
Chixoy	5	27/11/1983	300	275	275
Aguacapa	3	1982	90	75	75
Jurún Marinalá	3	1970	60	60	60
Los Esclavos	2	1966	13.5	13	13
Santa María	3	1923/55	6	5	5
San Luis	2	1927	5	4	0
Palín	1		1.3	1.3	0
El Salto	2	1938/54	5	1	0
Río Hondo	2	1960	2.8	2	2
El Provenir	1	1968	2.3	2	2
Palín	3	1962	1.6	0.35	0
Chichale	2	1979	0.7	0.6	0.6
TOTAL	29		488.2	439.25	432.6

Fuente: Ministerio de Energía y Minas, Plantas del Sistema Nacional Interconectado, enero 1997

CUADRO No. 2
Plantas Térmicas del INDE

Nombre Planta	Unidades	Fecha Instalación	Capacidad Instalada	Capacidad Efectiva	Capacidad Disponible
			(Mw)	(Mw)	(Mw)
Vapor 1	1	1972	33	30	0.0
Vapor 2	1	1977	53	40	40.0
Gas 1	1	1965	12.5	10	0.0
Gas 2	1	1968	12.5	10	0.0
Gas 3	1	1976	25	20	20.0
Gas 4	1	1976	25	20	20.0
Gas 5	1	1985	41	18	18.0
Stig	1	1991	51	45	0.00
TOTAL	8		253.0	193.0	98.0

Fuente: Ministerio de Energía y Minas, Plantas del Sistema Nacional Interconectado, enero 1997

CUADRO No. 3
Plantas Térmicas de EEGSA

Nombre Planta	Unidades	Fecha Instalación	Capacidad Instalada	Capacidad Efectiva	Capacidad Disponible
			(Mw)	(Mw)	(Mw)
Vapor 1	1	1948	3.5	3.5	0.0
Vapor 2	1	1950	3.5	3.5	0.0
Vapor 3	1	1959	13.0	12.5	12.5
Vapor 4	1	1961	13.0	12.5	12.5
Gas 1	1	1964	11.0	10.0	0.0
Gas 2	1	1978	23.0	15.0	15.0
Gas 3	1	1978	23.0	15.0	0.0
Gas 4	1	1989	33.0	28.0	27.0
TOTAL	8		123.0	100.0	67.0

Fuente: Ministerio de Energía y Minas, Plantas del Sistema Nacional Interconectado, enero 1997

De acuerdo a la anterior reseña histórica, el Instituto Nacional de Electrificación fue delegada desde su creación en 1959, como el ente coordinador de las actividades relacionadas con el desarrollo de nuevas fuentes de generación eléctrica, así como la supervisión de contratos con las municipalidades. Fue el encargado de emitir autorización o negarla cuando se solicitare ampliación o modificación de plantas generadoras de energía eléctrica, y otorgándole otra

serie de regulaciones de toda la actividad eléctrica del país, creando legalmente un monopolio estatal del sector eléctrico nacional.

2.2. Apertura al Mercado de Generación, Transporte y Distribución de Energía Eléctrica

Con la creciente crisis que se presentaba por el racionamiento eléctrico, el Instituto Nacional de Electrificación –INDE- como ente coordinador de las actividades en el subsector, inició los estudios necesarios para determinar cuales podían ser las soluciones más viables para lograr sobrellevar y eliminar la crisis a corto plazo, considerando que no contaba con fondos para nuevas inversiones (los fondos que percibía como flujo de efectivo era los subsidios del Estado necesarios para cubrir los gastos de operación), y que además el país cruzaba por una etapa de crisis financiera que no permitiría seguir endeudándose públicamente, determinó que su funcionamiento no era el adecuado a lo que establecía la norma que lo creó.

Los objetivos para resolver la crisis de racionamientos, se plantearon para que ejecutados adecuadamente, el Instituto Nacional de Electrificación se pudiera convertir en una compañía económicamente solvente y lograra generar ingresos. Que lograra aumentar la energía disponible, aumentando su capacidad instalada. Mejorar la calidad del servicio tratando de extenderlo a clientes nuevos.

Con estos objetivos planteados las posibles soluciones que se determinaron fueron: La descentralización del INDE y la participación del sector privado en nuevas inversiones de capital para la generación de energía eléctrica. Para lograr estos objetivos primeramente se tuvo que hacer las reformas necesarias en las leyes correspondientes, por lo que se necesitó promulgar varios decretos legislativos para normar lo relacionado al monopolio estatal existente.

La Ley General de Creación del Instituto Nacional de Electrificación –INDE- se modificó substancialmente en la reforma a su Ley Orgánica, contenida en el Decreto 64-94, el cual eliminó la figura de monopolio legal con que contaba, en lo relacionado al papel que desarrolla en el Sector Eléctrico Nacional.

Se promulgó asimismo la Ley General de Electricidad por medio del Decreto número 93-96, que permite la inversión privada sin ninguna restricción, salvo aquellas relacionadas al medio ambiente. Con la promulgación de dicha Ley, el Instituto Nacional de Electrificación debió modificar su estructura organizativa y operativa, en virtud que en el artículo 7 se estableció que una misma persona, individual o jurídica, al efectuar simultáneamente las actividades de generar y transportar y/o distribuir energía eléctrica en el Sistema Eléctrico Nacional debía realizarlo a través de empresas o personas jurídicas diferentes, esto para efectos de control de costos; además el artículo 2 de la citada Ley, establece que esa norma es aplicable a todos los entes, incluyendo los que comercializan energía independientemente de su grado de autonomía y régimen de constitución, por lo que con fecha 14 de octubre de 1997 el INDE constituyó las siguientes empresas:

- Empresa de Generación de Energía Eléctrica (EGEE)
- Empresa de Transporte y Control de Energía Eléctrica (ETCEE)
- Empresa de Distribución de Energía Eléctrica (EDEE)

En diciembre de 1998 el INDE llevó a cabo la venta de acciones de las actividades de Distribución (desincorporación de la EDEE) mediante la venta del 80% de las acciones de las empresa Distribuidora de Electricidad de Oriente S.A. (DEORSA) y Distribuidora de Electricidad de Occidente S.A. (DEOCSA) a Unión Fenosa de España.

2.3. Inicio de las Inversiones Privadas

Como consecuencia de continuar con la problemática de la insuficiencia en la oferta de la energía eléctrica, debido a la deficiencia del sector y a la creciente demanda de este servicio esencial, no solo para las grandes mayorías de la población sino para la creciente industria guatemalteca y habiendo visualizado ya que el único camino de solución era la apertura a la inversión privada, en 1996 el Gobierno de la República de Guatemala puso en marcha el ordenamiento de la industria eléctrica del país, dándole una orientación de libre mercado al desmonopolizar los sistemas de generación, transmisión y distribución, emitiendo la Ley General de Electricidad, Decreto No. 93-96 y su reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo No. 256-97, mediante los cuales fueron creadas la Comisión Nacional de Energía Eléctrica –CNEE- como ente Regulador y el Administrador del Mercado Mayorista –AMM- como entre Administrador y Controlador, en todo lo concerniente al Mercado Eléctrico Nacional.

Dadas las necesidades anteriores, las inversiones de capital privado fueron la solución más conveniente a corto plazo para el INDE y la EEGSA. Conveniencia que se tradujo en nuevas plantas de generación de energía eléctrica sin tener que invertir capital de su parte.

Como ya quedó mencionado originalmente la primera participación privada en el Subsector Eléctrico Nacional, ocurrió con la promulgación de la Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía (Decreto Ley No. 20-86), y posteriormente se dio total apertura al mercado eléctrico a la inversión privada para generar, transportar, distribuir y comercializar energía eléctrica con la promulgación de la Ley General de Electricidad contenida Decreto número 93-96 la cual dentro de sus principios generales estipula:

- a) Es libre la generación de electricidad y no se requiere para ello autorización o condición previa por parte del Estado, más que las reconocidas por la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes del país.
- b) Es libre el transporte de electricidad, cuando para ello no sea necesario utilizar bienes de dominio público; también es libre el servicio de distribución privada de electricidad.
- c) En los términos a que se refiere esta ley, el transporte de electricidad que implique la utilización de bienes de dominio público y el servicio de distribución final de electricidad, estarán sujetos a autorización.
- d) Son libres los precios por la prestación del servicio de electricidad, con la excepción de los servicios de transporte y distribución sujetos a autorización. Las transferencias de energía entre generadores, comercializadores, importadores y exportadores que resulten de la operación del mercado mayorista, estarán sujetos a regulación en los términos a que se refiere la presente ley.

2.4. Estructura e infraestructura del Sector Eléctrico Nacional Actual

Derivado de la nueva normativa legal que reorientaba el funcionamiento del Sector Eléctrico nacional también fueron creadas las nuevas instituciones que se encargarían de regular, administrar y controlar todo lo concerniente al funcionamiento operativo y comercial del mercado eléctrico.

De conformidad con lo que indica la Ley General de Electricidad, “el Ministerio de Energía y Minas, es el órgano del estado responsable de formular y coordinar las políticas, planes de estado, programas indicativos relativos al subsector eléctrico y aplicar esta ley y sus reglamentos para dar cumplimiento a sus obligaciones”. (14:1)

2.4.1. Comisión Nacional de Energía Eléctrica

Es un órgano Técnico del Ministerio de Energía y Minas, conformada por tres miembros nombrados por el Ejecutivo a propuesta de las Universidades del país, el Ministerio de Energía y Minas y los Agentes del Mercado Mayorista, con independencia funcional para el ejercicio de sus atribuciones y de las siguientes funciones:

- a) Cumplir y hacer cumplir la Ley General de Electricidad y su Reglamento en materia de su competencia e imponer las sanciones a los infractores.
- b) Velar por el cumplimiento de las obligaciones de los adjudicatarios y concesionarios, proteger los derechos de los usuarios y prevenir conductas atentatorias contra la libre competencia, así como prácticas abusivas o discriminatorias.
- c) Definir las tarifas de transmisión y distribución, sujetas a regulación de acuerdo a la presente ley, así como la metodología para el cálculo de las mismas.
- d) Dirimir las controversias que surjan entre los agentes del subsector eléctrico, actuando como árbitro entre las partes cuando éstas no hayan llegado a un acuerdo.
- e) Emitir las normas técnicas relativas al subsector eléctrico y fiscalizar su cumplimiento en congruencia con prácticas internacionales aceptadas.
- f) Emitir las disposiciones y normativas para garantizar el libre acceso y uso de las líneas de transmisión y redes de distribución, de acuerdo a lo dispuesto en esta ley y su reglamento

2.4.2. Administrador del Mercado Mayorista –AMM-

“Mercado Mayorista –MM– se define como el conjunto de operaciones de compra y venta de bloques de potencia y energía que se efectúan a corto y a largo plazo entre agentes del mercado” (14:6).

Específicamente los productos y servicios que se venden en el Mercado Mayorista son:

- a) Potencia eléctrica
- b) Energía eléctrica
- c) Servicios de transporte de energía eléctrica
- d) Servicios Complementarios.

El **Administrador del Mercado Mayorista –AMM-** es un ente privado, sin fines de lucro, constituido de conformidad con la Ley General de Electricidad, su Reglamento y Reglamento del Administrador del Mercado Mayorista, encargado de la administración y control del mercado mayorista.

Está integrado por una Junta Directiva conformada por representantes de Agentes Generadores, Transportistas, Comercializadores y Grandes Usuarios; las funciones principales de la Junta Directiva, según el artículo 20 del Reglamento del Administrador del Mercado Mayorista son:

- i) Identificar faltas e incumplimientos de los Participantes del Mercado Mayorista.
- ii) Resolver las discrepancias que surjan de las operaciones en el Mercado Mayorista, en lo que sea de su competencia.
- iii) Aprobar y elevar a la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, documentos, estudios e informes del AMM.

El órgano ejecutor de las decisiones de la Junta Directiva es la Gerencia General, quien es responsable de realizar las tareas técnicas y administrativas para la coordinación y el correcto funcionamiento del AMM.

El Administrador del Mercado Mayorista tiene dentro de otras, las funciones siguientes:

- a. La coordinación de la operación del Sistema Nacional Interconectado –SNI-, es decir entre centrales generadoras, interconexiones internacionales y líneas de transporte al mínimo costo para el conjunto de operaciones del mercado mayorista, en un marco de libre contratación de energía eléctrica entre agentes del mercado mayorista.
- b. Establecer precios de mercado de corto plazo para las transferencias de potencia y energía entre generadores, comercializadores, distribuidores, importadores y exportadores; específicamente cuando no correspondan a contratos libremente pactados.
- c. Garantizar la seguridad y el abastecimiento de energía eléctrica en el país.

Para el cumplimiento de sus funciones cuenta con un marco técnico, comercial y jurídico moderno adaptado a un mercado evolucionado y de competitividad, su acción la enmarca dentro de este contexto, mismo que ha sido discutido y aprobado en consenso con los diferentes actores que pertenecen al Sector Eléctrico de Guatemala, ello ha permitido un desenvolvimiento y crecimiento acorde a los requerimientos y necesidades de su accionar dentro del campo de la electricidad.

2.4.2.1. Actividades

El Administrador del Mercado Mayorista debe realizar las siguientes actividades:

- a) **Programación de la Operación:** Es responsable de planificar anualmente la forma en que se cubrirán las necesidades de potencia y energía del sistema, tratando de optimizar el uso de los recursos energéticos disponibles. La programación anual es revisada y ajustada semanal y diariamente.
- b) **Supervisión de la Operación en Tiempo Real:** Debe vigilar el comportamiento de la demanda y la operación del parque generador, así como del sistema de transporte. Asimismo, debe mantener la seguridad del

suministro, verificando constantemente las variables eléctricas del sistema y respetando las limitaciones de equipos e instalaciones asociadas.

- c) **Administración de las Transacciones:** Debe cuantificar los intercambios de Potencia y Energía entre los participantes del Mercado Mayorista y valorizarlos utilizando el Precio de Oportunidad de la Energía y el Precio de Referencia de la Potencia. Para ello, debe diseñar e implementar un sistema de medición que permita conocer en forma horaria (cada hora de 00:00 a 24:00) la energía y potencia producida y/o consumida cada día. Además, administrará los fondos que surgen de las transacciones entre los agentes que operan en el Mercado Mayorista.

2.4.3. Agentes del Mercado Mayorista

“Son los generadores, comercializadores, distribuidores, importadores, exportadores, transportistas y grandes usuarios cuyo tamaño requerido por la ley supere el límite establecido en el reglamento”. (19:6)

Estos límites se indicaran más abajo.

Para un entendimiento preciso del rol que desempeñan cada uno de los agentes del mercado mayorista, a continuación se define a cada uno de ellos: (19:39)

- a. **“Generador:** Es la persona individual o jurídica, titular o poseedora de una central de generación de energía eléctrica, que comercializa total o parcialmente su producción de electricidad.
- b. **Distribuidor:** Es la persona individual o jurídica, titular o poseedora de instalaciones destinadas a distribuir comercialmente energía eléctrica.
- c. **Transportista:** Es la persona individual o jurídica, poseedora de instalaciones destinadas a realizar la actividad de transmisión y transformación de electricidad.
- d. **Comercializador:** Es la persona individual o jurídica, cuya actividad consiste en comprar y vender bloques de energía eléctrica con carácter de

intermediación y sin participación en la generación, transporte, distribución y consumo. Dentro de esta categoría se encuentran incluidos los importadores y exportadores.

- e. **Gran Usuario:** Es un consumidor de energía cuya demanda de potencia excede los 100 kilovatios (Kw). El gran usuario no está sujeto a regulación de precio y las condiciones de suministro son libremente pactadas con el distribuidor o con cualquier otro suministrador”.

Cualquier agente y gran usuario es llamado en general *participante*, que para propósitos de coordinación operativa y administración comercial del Mercado Mayorista, se dividen en:

Participante Consumidor: Se denomina así a los Distribuidores, Grandes Usuarios y Comercializadores, incluyendo Exportadores, que demandan potencia y energía eléctrica.

Participante Productor: Se denomina así a los Generadores, y a los Comercializadores, incluyendo a los Importadores, que ofrecen potencia y energía eléctrica al Mercado Mayorista.

“Para poder ser Agente o Gran Usuario del Mercado Mayorista, se debe cumplir con los siguientes requisitos básicos: (19:5)

PARTICIPANTE	REQUISITO
Generadores:	Potencia Máxima de por lo menos 10 MW
Distribuidores:	Tener por lo menos 20,000 usuarios
Transportistas:	Potencia firme conectada de por lo menos 10 MW
Comercializadores:	Comprar o vender bloques de energía asociada a una potencia firme de al menos 10 MW
Grandes Usuarios:	Demanda máxima de al menos 100 KW

En el Anexo 2 del presente trabajo de tesis, se puede visualizar gráficamente como está estructurado actualmente el Sector Eléctrico Nacional.

2.4.3.1. Requisitos de Inscripción de Agentes Comercializadores

Derivado que el presente trabajo de tesis se enmarca específicamente a las transacciones que realizan los comercializadores en donde se incluye a los Exportadores e Importadores, a continuación se detallan los requisitos de inscripción que deben cumplir para poder participar como Agente del Mercado Mayorista:

1. Presentar ante el Administrador del Mercado Mayorista, cuando se realicen transacciones en el Mercado a Término, de conformidad con la Norma de Coordinación Comercial No. 13, la siguiente información:
 - Una solicitud indicando que se desea incorporar al mercado a término, un contrato o modificación a un contrato vigente.
 - Declaración Jurada con el resumen de las condiciones contractuales más importantes, tales como: Tipo de Contrato, Precio, plazo, punto de entrega, fórmulas de ajuste, penalizaciones, acuerdos de programas de mantenimiento, acuerdos sobre el pago de peajes y cualquier otra información que las partes consideren conveniente con el objetivo de facilitar la administración del contrato al AMM, de conformidad con la Norma de Coordinación Comercial Número 13.
 - Presentar la planilla correspondiente, firmada por la parte compradora y vendedora.
2. Presentar la información correspondiente a la Norma de Coordinación Operativa –NCO- No. 1, que se refiere a la Base de Datos; Norma de Coordinación Comercial No. 1 (NCC-1) que se refiere a la Coordinación del Despacho de Carga, las cuales le permitan al Administrador del Mercado Mayorista incluir su operación en los modelos de programación y análisis de sistemas eléctricos de potencia, debiendo incluir la información correspondiente a la Programación de Largo Plazo, Programación Semanal y Despacho Diario.

3. Presentar certificación de inscripción en el Registro del Ministerio de Energía y Minas, en donde se haga constar que cumple con el requisito señalado en el artículo 5 del Reglamento del Administrador del Mercado Mayorista, que compren o vendan bloques de energía asociados a una Potencia Firme de por lo menos 10 MW, y que indique el tiempo de vigencia del contrato con el productor y mantener la habilitación de vigencia del contrato, debiendo presentar al Administrador del Mercado Mayorista la nueva vigencia de los contratos renovados o con un nuevo proveedor, por lo menos con dos días de anticipación a la programación semanal.

La información anterior debe ser presentada al Administrador del Mercado Mayorista, a más tardar dos días hábiles antes de la presentación de la información para la programación semanal, si se trata de contratos nuevos o los ya administrados por el AMM si presentan algún cambio en las condiciones del mismo.

2.5. Proceso Regulatorio Vigente

2.5.1. Normas de Coordinación Comercial –NCC-

Son el conjunto de disposiciones y procedimientos elaborados por el Administrador del Mercado Mayorista y aprobados por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, de conformidad con la Ley General de Electricidad, su reglamento y su propio reglamento específico y que tienen por objeto garantizar la coordinación de las transacciones comerciales del Mercado Mayorista. Actualmente se han emitido 14 Normas de Coordinación Comercial, sin embargo para efectos del presente trabajo de Tesis, sólo se entrará al estudio de las normas concernientes a la comercialización de energía eléctrica realizada por exportadores.

2.5.2. Normas de Coordinación Operativa -NCO

Es el conjunto de disposiciones y procedimientos, elaborados por el Administrador del Mercado Mayorista y aprobados por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, que tienen por objetivo garantizar la coordinación de la operación del Sistema Nacional Interconectado, para abastecer la demanda a mínimo costo, manteniendo la continuidad y la calidad del servicio.

2.6. Capacidad Instalada del Sector Eléctrico Nacional

Posteriormente con la promulgación de la Ley General de Electricidad aprobada en 1997, se invitó a nuevos inversionistas a producir electricidad en Guatemala. Hoy por hoy, la Empresa de Generación de Energía Eléctrica propiedad del Instituto Nacional de Electrificación produce menos del 34% de la electricidad del país; el resto, excepto unas cuantas hidroeléctricas de las municipalidades, es inversión privada, extranjera y nacional.

Como puede apreciarse en el siguiente cuadro, para el año 2003, en Guatemala las principales fuentes de generación de energía eléctrica está integrada, aún con los esfuerzos que se han realizado para evitar la dependencia, la generada por motores recíprocos, que utilizan combustibles derivados del petróleo con los cuales se genera un 39.71% de la energía, siguiéndole en participación la generada por las plantas hidroeléctricas con un 33.17%, y le siguen la generada por turbinas de vapor, geotérmica y turbina de gas con participaciones del 22.85%, 2.97% y 1.30% respectivamente.

CUADRO No. 4

Fuentes de la Producción de Energía de acuerdo a la Tecnología

TECNOLOGIA	Gwh	%
HIDRÁULICA	2,176.59	33.17%
MOTORES RECIPROCANTES	2,605.17	39.71%
TURBINAS DE GAS	85.00	1.30%
TURBINAS DE VAPOR	1,499.32	22.85%
GEOTERMICA	195.02	2.97%
TOTAL	6,561.10	100.00%

Fuente: Administrador Mercado Mayorista, Estadísticas del año 2003.

De acuerdo a la información estadística que maneja tanto el Administrador del Mercado Mayorista como el Ministerio de Energía y Minas, se observa que existe suficiente capacidad instalada en todo el Sistema Nacional Interconectado (S.N.I) para abastecer los requerimientos de toda la población nacional así como su comercialización a nivel internacional, sin embargo a nivel local, existe la limitación en algunas regiones para proveerlos del fluido eléctrico dado que no cuentan con instalaciones del tendido eléctrico y transformadores necesarios para brindar el servicio.

Se puede deducir entonces que la generación bruta supera ostensiblemente la demanda máxima de potencia calculada en gigavatios, ya que según información estadística de las instituciones antes mencionadas y que se detallan en el cuadro siguiente, “La generación local de energía eléctrica en el año 2003 fue de 6,560.89 GWh., de los cuales el 33.18% fue de origen hidráulica, 63.85% térmica y 2.97% geotérmica. Las importaciones de energía desde el Mercado Eléctrico Regional -MER- fueron de 30.54 GWh, para una producción total de 6,591.42 GWh. En cuanto al Consumo de energía, se estableció que localmente fue de 5,901.42 GWh, equivalente a un incremento del 4.85% con respecto al año anterior, las exportaciones del 2003 ascendieron a 427.79 Gwh que comparado con el año anterior sufrió una leve baja; el nivel de pérdidas en los

sistemas de transmisión por consumo fue de 256.97 GWh equivalentes a 3.92% de la generación local”. (20)

CUADRO No. 5

Resumen de Resultados Comerciales Año 2003 en GWh. Mercado Mayorista de Electricidad de Guatemala

RESUMEN DE PRODUCCIÓN	TOTAL Gwh.	RESUMEN DE CONSUMO	TOTAL Gwh.
Generación S.N.I.	6,561.10	Consumo S.N.I.	5,907.17
Importación	30.54	Exportación	427.79
		Pérdidas S.N.I.	251.53
		Pérdidas Exportación	5.24
PRODUCCIÓN TOTAL	6,591.64	CONSUMO TOTAL	6,591.64

S.N.I. = Sistema Nacional Interconectado

Fuente: Estadísticas del año 2003 del Administrador del Mercado Mayorista

Con relación a las exportaciones, se pudo constatar que el intercambio internacional de energía eléctrica se da primordialmente con el mercado de la República de El Salvador, sin embargo se ha observado que en los últimos años las exportaciones de energía eléctrica al vecino país ha venido decayendo derivado a los altos costes para generarla, no obstante lo anterior existe capacidad para continuar exportándola.

De conformidad con el siguiente cuadro, se puede apreciar que en el año 2003 Guatemala resultó ser un exportador nato, al haber exportado 397 gigavatios más que las importaciones. “En promedio Guatemala exportó 35 gigavatios hora/mes hacia El Salvador al haber exportado un total de 422 gigavatios, a un precio promedio de US\$56.46 el megavatio hora, que en comparación con los precios que se manejaron en el 2000 que fueron de US\$50 y habiendo exportado 68 gigavatios hora/mes, se aprecia el comportamiento decreciente que va teniendo la demanda de energía eléctrica, teniendo como principal motivo los altos costos de la energía eléctrica guatemalteca, ocasionando pérdida de competitividad del sector eléctrico guatemalteco”. (20)

En el siguiente cuadro, se puede verificar el comportamiento que han mantenido, tanto en cantidad como en precio, las exportaciones de energía eléctrica que se han transado desde el año 2000 al 2003 en el mercado eléctrico regional.

CUADRO No. 6
EXPORTACIONES DE ENERGIA ELÉCTRICA

	AÑO 2003	AÑO 2002	AÑO 2001	AÑO 2000
EXPORTACIONES EN GWh.	427.79	439.79	362.84	827.34
PRECIO SPOT PROMEDIO ANUAL (US\$/MW.)	56.46	50.01	43.11	50.00

Fuente: Administrador Mercado Mayorista, Estadísticas año 2003.

2.7. Integración Eléctrica Centroamericana

2.7.1. Proyecto “Sistema de Interconexión Eléctrica de los Países de América Central” (SIEPAC)

Este proyecto consiste en la creación y puesta en marcha de un mercado eléctrico centroamericano mayorista y del desarrollo del primer sistema de transmisión regional (Línea SIEPAC), en donde cualquier agente calificado podrá vender o comprar electricidad, independiente de su ubicación geográfica.

Para constituir el mercado, denominado Mercado Eléctrico Regional (MER), los Estados de los seis países centroamericanos aprobaron y ratificaron un Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central, que entró en vigencia en enero 1999, y que provee el esqueleto jurídico regional necesario para llevarlo a cabo. El Tratado Marco abre los mercados nacionales al regional, tanto en el acceso a la transmisión eléctrica como a las oportunidades de comprar y vender electricidad entre participantes de los diferentes países.

El Tratado Marco otorga una concesión para que una empresa de capital público o con participación privada, denominada Empresa Propietaria de la Red (EPR), construya y opere el primer sistema de transmisión regional, que se ha denominado Línea SIEPAC, y faculta a cada gobierno a asignar en dicha empresa un socio público del sector eléctrico. La Empresa Propietaria de la Red es el ejecutor físico de la Línea SIEPAC, para lo que entre los años 2002 y 2003 llevó a cabo la topografía, diseños y especificaciones; procediendo en el 2004 a concursar internacionalmente las obras. El costo de la Línea SIEPAC se ha estimado recientemente en US\$320 millones de dólares.

2.7.2. Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central

El proceso de integración Centroamericana que tiene como objeto supremo *lograr el desarrollo y bienestar de la población del Istmo*, también fue visualizada la necesidad de llevar a cabo una interconexión de sus sistemas eléctrico, con el propósito de impulsar el desarrollo de la naciente industria eléctrica regional que redundaría, como ya se dijo, en beneficio de todos sus habitantes, que promoviera la inversión en nuevos proyectos de generación de energía eléctrica regionales y satisfacer las diferentes demandas de cada uno de los mismo a través de un desarrollo sostenible del sector.

Por ello los Presidentes de las Repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá, acordaron declarar de máxima prioridad impulsar el proyecto llamado "Sistema de Interconexión Eléctrica de los Países de América Central –SIEPAC-, teniendo como resultado la suscripción con fecha 30 de diciembre de 1996, el "Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central", el cual, al ser ratificado por los Poderes Legislativos de los seis países, se convirtió en la base jurídica para la creación de un Mercado Eléctrico Regional –MER-.

A Objeto y Fines del Tratado

El tratado tiene como objeto, la formación y crecimiento gradual de un Mercado Eléctrico Regional competitivo, basado en el trato recíproco y no discriminatorio, que contribuya al desarrollo sostenible de la región dentro de un marco de respeto y protección al medio ambiente.

Los fines del tratado son:

- Establecer los derechos y obligaciones de los países signatarios.
- Establecer las condiciones para el crecimiento del Mercado Eléctrico Regional, que abastezca en forma oportuna y sostenible la electricidad requerida para el desarrollo económico y social.
- Incentivar una mayor y competitiva participación privada en el sector eléctrico.
- Impulsar las condiciones necesarias para propiciar niveles aceptables de calidad, confiabilidad y seguridad en el suministro de energía eléctrica.
- Establecer reglas objetivas, transparentes y no discriminatorias para regular el funcionamiento del mercado eléctrico regional y las relaciones entre los agentes participantes, así como la creación de los Entes regionales apropiados para el logro de estos objetivos.
- Propiciar que los beneficios derivados del mercado eléctrico regional lleguen a todos los habitantes de los países de la región.

B Compromisos Fiscales

Cuando el gobierno de un país desea desarrollar o incentivar una determinada área económica, debe de brindar ciertos incentivos que hagan atractiva la inversión en la misma, y la actividad de la energía eléctrica no es la excepción, en el artículo 32 del Tratado Marco, quedó garantizado por los gobiernos del área Centro Americana el libre tránsito o circulación de energía eléctrica por sus respectivos territorios para sí o para terceros países de la región así como la

exoneración de tributos aplicables al tránsito, importación y exportación de energía eléctrica entre sus países.

2.7.3. Actividades del Mercado Eléctrico Regional –MER-

Se estipuló en el Tratado que el mercado operará como una actividad permanente de transacciones comerciales de electricidad a través de contratos de mediano y largo plazo entre los agentes, que propicien el intercambio de energía eléctrica mediante despachos con criterio económico regional, apoyándose en la infraestructura existente y futura.

Las actividades del Mercado se realizarán entre sus agentes que podrán ser empresas generadoras, de transmisión, distribución y comercialización de electricidad así como grandes consumidores, éstos podrán llevar a cabo libremente y sin discriminación alguna la compra y venta de energía eléctrica y dichas transacciones se regirán por las reglas contenidas en el Tratado Marco, sus protocolos y reglamentos.

En el mercado se transará electricidad producida por cualquiera de los generadores de los sistemas eléctricos, siempre y cuando estén habilitados como agentes y podrán instalar plantas generadoras en cualquiera de los países miembros, debiendo cumplir únicamente los requisitos que la legislación de cada país demande.

La transmisión regional se considera como el flujo de energía que cruza las fronteras de los países a través de las redes de transmisión tanto regionales como nacionales y son de libre acceso a los agentes del Mercado, debiendo pagar por la disponibilidad y uso de dichas redes, los cargos previamente aprobados por la Comisión Regional de Interconexión Eléctrica cuando las redes

utilizadas sean regionales y por el ente regulador nacional cuando sean redes nacionales.

2.7.4. Creación de Organismos Regionales

2.7.4.1. Comisión Regional de Interconexión Eléctrica –CRIE-

Con el propósito de dar un mejor y más efectivo cumplimiento a los fines del Tratado Marco y para ordenar las interrelaciones entre agentes del Mercado Regional, se creó como organismo regional la Comisión Regional de Interconexión Eléctrica –CRIE-. Esta Comisión es el ente regulador regional, con personalidad jurídica propia y capacidad de derecho público internacional aplicable a los países centroamericanos, con capacidad jurídica suficiente para actuar judicial y extrajudicialmente y realizar todos los actos, contratos y operaciones necesarias o convenientes para cumplir con su finalidad tanto dentro como fuera del territorio de los países firmantes del Tratado, respetando siempre los principios de la satisfacción del interés público, igualdad, libre competencia y publicidad.

Dentro de los objetivos generales de la Comisión Regional de Interconexión Eléctrica están:

- Hacer cumplir el Tratado Marco del Mercado Eléctrico Centroamericano y sus protocolos, reglamentos y demás instrumentos complementarios.
- Procurar el desarrollo y consolidación del Mercado, así como velar por su transparencia y buen funcionamiento.
- Promover la competencia entre los agentes del Mercado.

Las facultades principales de la Comisión son:

- Regular el funcionamiento del Mercado, emitiendo los reglamentos necesarios.

- Tomar las medidas generales y particulares para garantizar condiciones de competencia y no discriminación en el Mercado.
- Aprobar los reglamentos del despacho físico y económico, a propuesta del Ente Operador Regional.
- Regular los aspectos concernientes a la transmisión y generación regionales.
- Adoptar las medidas conducentes a evitar el abuso de posición dominante en el Mercado por parte de cualquier agente.
- Imponer las sanciones que establezcan los protocolos en relación con los incumplimientos a las disposiciones del Tratado Marco y sus reglamentos.
- Resolver los conflictos entre agentes, derivados de la aplicación del Tratado.
- Habilitar a las empresas como agentes del Mercado.
- Solicitar información contable auditada de las empresas dedicadas a la generación, transmisión, distribución y comercialización de electricidad así como de los grandes usuarios.
- Coordinar con los organismos regulatorios nacionales las medidas necesarias para el buen funcionamiento del mercado.

Como resultado de la conformación de esta Comisión y haciendo uso de las facultades asignadas en el Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central, dicha comisión emitió su primera resolución No. CRIE 1-2002, por medio de la cual fue aprobado el Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional –RTMER-, el cual reúne toda una gama de principios, requisitos y procedimientos con carácter legal, aplicable a todos los agentes que participen en el Mercado Eléctrico Regional Centroamericano.

2.7.4.2. Ente Operador Regional –EOR-

Es el ente operador del Mercado Regional, con personalidad jurídica propia y capacidad de derecho público internacional aplicable a las partes, así como con

capacidad jurídica para adquirir derechos y obligaciones y se dispone que su domicilio estará situado en cualquiera de los países de América Central.

Para cumplir con sus objetivos y funciones será dirigido por una Junta Directiva constituida por dos Directores por cada país firmante, designados por sus respectivos gobiernos o propuesta de los Agentes del Mercado de cada país. Los recursos necesarios para su funcionamiento provendrán de los cargos de servicio de operación del sistema aprobados por la Comisión Regional de Interconexión Eléctrica y otros cargos pagados por los agentes del Mercado, sanciones económicas, intereses de las gestiones comerciales, donaciones y transferencias de organismos públicos o internaciones, fondos o recursos asignados por leyes y reglamentos y bienes o derechos que adquiriera a título oneroso o gratuito.

Dentro de los principales objetivos y funciones del Ente Operador Regional están:

- Proponer a la Comisión Regional de Interconexión Eléctrica los procedimientos de operación del Mercado y de los usos de las Redes de Transmisión regional.
- Llevar a cabo la gestión comercial de las transacciones entre agentes del mercado.
- Formular el plan de expansión indicativo de la generación y la transmisión regional, previendo el establecimiento de márgenes regionales de reserva y ponerlo a disposición de los agentes del Mercado.

CAPÍTULO III

COMERCIALIZACIÓN Y EXPORTACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA

En el presente capítulo se desarrollará todo lo concerniente a la Comercialización y Exportación de energía eléctrica, la cual consiste en comprar bloques de energía eléctrica a un generador y venderla en el mercado local o exportarla al área Centroamericana, por lo que se considera necesario tener conocimiento de las siguientes definiciones técnicas, para comprender adecuadamente cómo se desarrolla ésta actividad mercantil.

3.1. Definiciones Importantes

Sistema Eléctrico Nacional

“Es el conjunto de instalaciones, centrales generadoras, líneas de transmisión, subestaciones eléctricas, redes de distribución, equipo eléctrico, centros de carga y en general toda la infraestructura eléctrica destinada a la prestación del servicio, interconectados o no, dentro del cual se efectúan las diferentes transferencias de energía eléctrica a las regiones del país”. (14:6)

Sistema Nacional Interconectado

“Es la porción interconectada del Sistema Eléctrico Nacional”. (14:6)

Centro de Despacho de Carga del AMM

“Es la dependencia del Administrador del Mercado Mayorista encargada de la coordinación de la operación en tiempo real del Sistema Nacional Interconectado del país y de sus interconexiones internacionales”. (19:1)

Líneas

“Es el medio físico que permite conducir energía eléctrica entre dos puntos”. (18:1)

Las líneas podrán ser de transmisión o de distribución de acuerdo a su función.

Nodo Frontera

“Es el punto físico ubicado en la frontera de dos países interconectados eléctricamente que se utiliza como referencia para las transacciones de Exportación e importación”. (17:2)

Mercado Eléctrico Regional

“Es el mercado que interactúa con los seis mercados o sistemas nacionales existentes (Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Panamá), bajo una regulación regional y en el cual los agentes habilitados realizan a través de su Operador de Mercado transacciones internacionales de importación y exportación de energía eléctrica y servicios asociados en la región centroamericana”. (17:2)

Agente del Mercado Eléctrico Regional

“Es un participante del Mercado Mayorista habilitado para realizar transacciones de Importación y Exportación en el Mercado Eléctrico Regional”. (17:2)

Contrato Financiero

“Son contratos con un precio pactado por las partes, que no contemplan la obligación del suministro de energía eléctrica asociada a una unidad generadora, y que está supeditado al despacho económico”. (17:2)

Contratos No Firmes de Exportación e Importación

“Son contratos financieros que no aseguran el respaldo físico de una potencia, solamente de energía y son interrumpibles”. (17:2)

Exportación

“Actividad por medio de la cual se envía o se vende a otro país la Energía Eléctrica producida con unidades o Centrales generadoras instaladas en Guatemala”. (17:2)

La Exportación es considerada una demanda adicional que se agrega al Mercado Mayorista en el Nodo Frontera y debe pagar los cargos correspondientes.

Importación

“Actividad por medio de la cual el Mercado Mayorista de Guatemala compra de otro país Energía Eléctrica producida con unidades o Centrales generadoras instaladas en otro país diferente a Guatemala”. (17:2)

La importación es considerada generación que se adiciona al Mercado Mayorista en el Nodo Frontera, y debe pagar los cargos correspondiente.

3.2. Procesos de Comercialización en el Mercado Eléctrico Nacional

Dentro de las negociaciones que se llevan a cabo en el Mercado Eléctrico Nacional se observan dos tipos de transacciones: Las del **Mercado a Término** y las del **Mercado de Oportunidad**; de acuerdo a la información que maneja el Administrador del Mercado Mayorista, se observa que la mayor cantidad de las mismas corresponde al Mercado a Término debido a que éste ofrece una mayor seguridad para la compra y la venta de la potencia y energía asociada por haber suscrito un contrato.

El Administrador del Mercado Mayorista efectúa el despacho tomando en cuenta las condiciones de los contratos que los participantes le informan y que se detallarán más adelante.

3.2.1. Transacciones de Mercado Mayorista

En virtud de que en el caso práctico que se desarrollará en el Capítulo VI, en el mismo se va a presuponer que todas las transacciones se van a realizar en

el mercado a término; es por eso que en esta parte del tema, se desarrollarán solamente aspectos relacionados con las transacciones efectuadas en este mercado enfocado primordialmente con las exportaciones. Para el efecto, a continuación se detalla aspectos relevantes que ayudaran a tener una mejor comprensión del proceso transaccional que se lleva a cabo en el mercado a término.

A Mercado a Término

"Son el conjunto de transacciones de compra-venta de electricidad en el Mercado Mayorista, por medio de contratos suscritos entre Agentes o Grandes Usuarios, con plazos, cantidades y precios pactados entre las partes. En este mercado se pactan libremente las condiciones de los contratos". (19:4)

B Participantes en los contratos del mercado a término

En el mercado a término del mercado mayorista se podrán pactar libremente contratos de energía y potencia, ya sea para garantizar el abastecimiento de una determinada demanda de energía, para contar con un respaldo de reserva de potencia o para contar con la potencia que permita el cubrimiento de la demanda de los participantes consumidores.

El Administrador del Mercado Mayorista es el responsable de coordinar comercial y operativamente dentro del mercado mayorista dichos contratos respetando los términos contractuales establecidos por las partes contratantes, realizando el seguimiento en cuanto a las diferencias entre la energía generada por el contratado y la comprometida por sus contratos, ya sea faltante o sobrante, y entre la potencia comprometida como reserva y la potencia disponible real. Cuando se suscribe un contrato para ser aplicado en el Mercado a Término, conlleva también la operación en el Mercado de Oportunidad para transar los saldos faltantes o sobrantes de energía eléctrica que de ellos se derive.

Dentro del mercado a término del mercado mayorista será posible realizar las siguientes contrataciones:

- Contratos entre participantes del mercado mayorista; y
- Contratos entre un participante del mercado mayorista y una empresa de otro país centroamericano interconectado eléctricamente.

C Información y publicidad de los contratos

Los participantes del mercado mayorista de Guatemala podrán requerir al Administrador del Mercado Mayorista que cualquier contrato o modificación a un contrato vigente, se incorpore al mercado a término del mercado mayorista, siempre y cuando el mismo se adecúe a los diferentes tipos de contratos definidos en la norma de coordinación comercial y que cumplan con los siguientes requisitos:

- Presentar ante el Administrador del Mercado Mayorista una solicitud para que se incorpore al Mercado a Término, previo a la entrada en vigencia de un nuevo contrato o de una modificación a un contrato que implique cambio en la potencia total comprometida, cambio del tipo de contrato o que se incorpore una nueva unidad generadora.
- Proporcionar a través de una declaración jurada, un resumen de las condiciones contractuales más importantes, tales como: precio, plazo, punto de entrega, fórmulas de ajuste, penalizaciones, acuerdos de programas de mantenimiento, acuerdos sobre el pago de peaje y cualquier otra información que las partes consideren convenientes, con el objeto de facilitar la administración del contrato al Administrador del Mercado Mayorista.
- Presentar la planilla correspondiente, firmada por la parte compradora y vendedora, con toda la información básica que el Administrador del Mercado Mayorista requiera, a más tardar dos días hábiles, antes de la presentación de la información para la programación semanal.
- La solicitud presentada deberá ser analizada, verificada y resuelta por el Administrador del Mercado Mayorista dentro de los 5 días hábiles siguientes a su presentación, y de encontrar errores, falta de información

o cualquier otra situación que no permita al Administrador incorporar dicho contrato al mercado mayorista, deberá informarlo inmediatamente al interesado, para que los corrija o enmiende dentro de los cinco días y por lo menos un día hábil previo al día establecido para proporcionar la información relativa a la programación semanal, de lo contrario el Administrador no los aceptará y quedará fuera su incorporación.

Los contratos nuevos o modificaciones a los vigentes, se incluirán en la programación semanal solamente cuando se haya cumplido con todos los requisitos y haya sido notificada por parte del Administrador del Mercado Mayorista, su admisión en el mercado a término.

D Tipos de contratos en el Mercado a Término

En el mercado a término se podrán pactar contratos de acuerdo al compromiso requerido, entre los cuales se puede mencionar: **Contratos de Abastecimiento, Contratos de Reserva de Potencia y Contratos de Exportación e Importación**, sin embargo, por el caso que nos ocupa, únicamente nos enmarcaremos a desarrollar lo concerniente al mercado de exportación.

✓ **Contratos de Exportación e Importación:**

Son aquellos que comprometen una potencia firme en un nodo frontera para garantía de abastecimiento de una demanda que se ubica en un país distinto al que se encuentra la parte vendedora. Para la administración de las transacciones en el mercado de oportunidad, el contrato de exportación o importación es tratado como un contrato de abastecimiento. En un contrato de exportación, la referencia a un participante consumidor debe entenderse como consumidor o comercializador de otro país.

En las disposiciones sobre contratos de abastecimiento, toda referencia al generador o agente productor se refiere al vendedor

dentro del contrato y tal vendedor puede ser un generador o un cogenerador en su función de productor o un comercializador de generación, salvo que se indique en forma explícita condiciones específicas para alguno de ellos en particular.

Este tipo de contrato será desarrollado con más detalle en el apartado 3.3.2 de éste Capítulo.

3.2.2. Programación del Despacho de bloques de Energía Eléctrica

Dentro de la normativa comercial eléctrica, se encuentra la Norma de Coordinación Comercial No. 1 en la cual se establece todo lo relacionado a los despachos de bloques de potencia con energía asociada que se contraten.

Para llevar a cabo los despacho de potencia y energía eléctrica, el Administrador del Mercado Mayorista debe desarrollar una programación a largo plazo antes de finalizar cada año estacional que comprende del 1 de mayo al 30 de abril del siguiente año, con base a la información que proporciona cada uno de los agentes del mercado mayorista, por medio de la cual realiza la equiparación de pronósticos de disponibilidad de generación contra las demandas, con los objetivo siguientes:

- a) Satisfacer las demandas de potencia y energía eléctrica proyectadas con márgenes operativos adecuados en la generación;
- b) La programación de la salida de servicio de instalaciones de generación y transmisión tomando en cuenta la operación económica y estable del Sistema Nacional Interconectado (SNI);
- c) La optimización de la generación hidrotérmica, tomando en cuenta restricciones operativas, contratos de compra-venta de energía eléctrica, de combustibles, y consideraciones ambientales, condiciones hidrológicas y las necesidades y los usos múltiples del agua; y

d) Ayudar a la identificación y solución de problemas operativos.

En concordancia con los pronósticos de operación de largo plazo indicados anteriormente, el Administrador del Mercado Mayorista –AMM- también estructura semanalmente una programación de la operación del sistema de la siguiente semana (de domingo a sábado) de manera de obtener el mínimo costo de operación para satisfacer la demanda prevista, utilizando para ello modelos de planificación diaria-horaria.

Para obtener esta programación, cada participante del Mercado Mayorista debe presentar antes de las 14:00 horas del día jueves de cada semana ante el AMM toda la información previamente estipulada, para que a las 15:00 horas del día viernes el AMM presente a los participantes del Mercado Mayorista, el resultado de la programación semanal. Para la planificación diaria-horaria, a las 12:00 de cada día, el AMM debe contar con la información de los participantes de las demandas y ofertas relativa al día siguiente, programación que es presentada a los participantes a las 16:00 por parte del AMM.

3.2.3. Despacho de Carga

Es la forma en que se programa el funcionamiento de las plantas generadoras para cubrir la demanda del sistema, en un momento determinado, de tal manera que se obtenga el costo mínimo de operación, respetando las restricciones técnicas de confiabilidad y calidad de suministro.

El despacho debe considerar como demanda a cubrir la correspondiente a los Participantes Consumidores y como oferta a los Participantes Productores.

Coordinación de Operación

En lo que respecta a la coordinación de operación del sistema, el Administrador del Mercado Mayorista tiene la responsabilidad de realizar la supervisión en tiempo real de la operación del sistema, por intermedio de su Centro de Despacho de Carga (CDC). Este Centro instruye a los Agentes del

Mercado Mayorista para que realicen las maniobras pertinentes para que el sistema funcione adecuadamente, consiguiendo con ello preservar la seguridad y continuidad del servicio.

Además de coordinar la operación del sistema de transporte, el Centro de Despacho también tiene la función de coordina con el Operador del Sistema del país que va a importar o exportar la energía eléctrica y el Ente Operador Regional la operación del sistema para las interconexiones internacionales.

3.3. Exportación de Energía Eléctrica

De acuerdo a lo que se ha venido estudiando, podemos definir la exportación de energía eléctrica como la salida del territorio nacional energía eléctrica generada en el país para que la misma sea comercializada o consumida en el extranjero previo al cumplimiento de estipulaciones y requisitos exigidos por la ley y tratados internacionales relacionados con la materia.

Dentro de la regulación eléctrica nacional que trata lo relacionado a las exportaciones, se encuentra la Norma de Coordinación Comercial No. 10 (Norma autorizada según Resolución No. 300-01 del Administrador del Mercado Mayorista y aprobada por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica en Resolución CNEE-91-2002), en la cual se establece que entre los agentes del Mercado Mayorista y las empresas que pertenecen a mercados eléctricos de otros países se pueden realizar transacciones de importación y exportación de energía eléctrica. Dicha norma surge con el propósito de garantizar la transparencia de dichas transacciones y brindar las condiciones mínimas de reciprocidad y simetría entre el Mercado Mayorista y el Mercado Eléctrico Regional; estas garantías son:

- a. Mercado de generación y despacho económico de las ofertas basadas en un mercado de oportunidad con libre acceso a todos los participantes del mercado mayorista en condiciones de competencia.
- b. Acceso abierto a la capacidad remanente de transporte.

- c. Condiciones no discriminatorias a demandantes y oferentes del Mercado Eléctrico Regional –MER-.

También en lo que se relaciona a la exportación de energía eléctrica, podemos observar que en el Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional –RTMER-, se le da un tratamiento más específico a las transacciones internacionales, por lo que para desarrollar los siguientes puntos éste será la base fundamental sobre la cual se enmarcará el siguiente análisis.

3.3.1. Participantes del Mercado Mayorista que pueden realizar transacciones de exportación

En el Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional, se estipula que *“Todo Agente que esté habilitado en su país para operar en el mercado, puede solicitar a su respectivo Operador del Sistema y de Mercado –OS&M- su habilitación como agente en el Mercado Eléctrico Regional para poner a disposición oferta o demanda para ser transada en dicho mercado”*.

Un generador o un comercializador pueden ser la parte vendedora en el Mercado de Oportunidad del Mercado Eléctrico Regional –MER- o de un contrato de exportación del Mercado a Término del MER.

Para realizar transacciones de exportación, un Generador y/o Comercializador deberá contar con respaldo de potencia, ya sea con unidades generadoras propias instaladas en Guatemala conectadas al Sistema Nacional Interconectado y no comprometidas con otros contratos, o con contratos de potencia con Agentes Generadores con unidades instaladas en Guatemala, como mínimo por la cantidad que desee exportar en cada hora.

El Administrador del Mercado Mayorista es responsable de realizar la coordinación operativa y comercial de la exportación de energía así como de suministrar la información comercial y operativa originada por las transacciones de exportación ante el Ente Operador Regional.

3.3.2. Mercado de contratos regionales

Dentro de las consideraciones que hace el Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional para realizar transacciones a nivel Centroamericano, está el tratamiento del mercado de contratos regionales el cual es el conjunto de contratos de importación o exportación de energía eléctrica entre agentes habilitados, representados por su Operador del Sistema y de Mercado. Para el caso de Guatemala, el Administrador del Mercado Mayorista es el encargado de administrar las transacciones bilaterales correspondientes a contratos de importación y exportación dentro de los mismos plazos y con los mismos procedimientos y metodologías que las correspondientes a contratos nacionales.

El intercambio de información de los contratos de importación y exportación deben ser canalizados entre el administrador del mercado mayorista y el ente operador regional del correspondiente país.

El exportador debe informar, de acuerdo a los plazos, procedimientos y formatos establecidos para el despacho en la normativa vigente, las transacciones bilaterales para cada hora de cada día correspondiente a sus contratos de exportación. El AMM tiene la responsabilidad de suministrar dicha información al Ente Operador Regional.

Los contratos de exportación por ser una demanda que se adiciona al sistema, deberán ser debidamente informados al Administrador del Mercado Mayorista, para que los mismos sean tomados en cuenta en las programaciones de despacho.

Los requisitos a cumplir por los contratos en la administración del mercado eléctrico regional son los siguientes:

- En el contrato deberá estar establecida la energía horaria comprometida durante la vigencia del contrato y el nodo respectivo donde se comprometen a inyectar o a retirar.
- Los contratos serán no firmes, financieros y su cumplimiento físico estará sujeto al despacho de la energía producida y consumida, de acuerdo a las ofertas de inyección y retiro que los agentes hagan para cada día.
- Las partes deben informar diariamente a su operador del sistema y del mercado, las ofertas y demandas a ser aplicadas al intercambio requerido que se incorporarán a la información para el predespacho, dado que el contrato es solo financiero, la parte vendedora deberá informar los bloques de energía horaria y el precio al cual está dispuesto a vender; la parte compradora los bloques de energía horaria y el precio que está dispuesto a comprar.

Para efectos de la coordinación comercial, cada operador del sistema y de mercado informará diariamente al ente operador regional el intercambio requerido para cada hora del día siguiente por cada contrato regional.

3.3.3. Coordinación comercial

Diariamente el Administrador del Mercado Mayorista recibirá la información de las transacciones de exportación para ser consideradas dentro del Despacho Nacional y Regional con el objeto de coordinar y programar los intercambios requeridos por las transacciones regionales por contrato así como de oportunidad.

De acuerdo con las estipulaciones del Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional, cada día, el ente operador regional junto con los operadores del sistema y de mercado, realizarán la coordinación comercial de las transacciones contractuales regionales que resultan para el día

siguiente, de acuerdo a la información dada por los agentes del mercado regional que participan.

Una vez obtenida la información se procede a verificar la validez en cuanto a su consistencia transaccional informada por el agente vendedor y por el agente comprador. De surgir diferencias, realizará un procedimiento de verificación y ajustes con los participantes involucrados. De no lograr la compatibilidad en el intercambio requerido, rechazará el requerimiento por inconsistente.

Por las demás transacciones, se validará la consistencia de la información suministrada por los participantes del Mercado Mayorista y se procederá a efectuar el despacho programado al día siguiente.

3.3.4. Conciliación de las transacciones internacionales

De acuerdo con lo estipulado en el Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional, cada operador del sistema y de mercado es la institución responsable ante el Ente Operador Regional, del manejo del sistema de conciliaciones y liquidaciones como resultado de las transacciones internacionales. La información económica resultante de éstas transacciones, se intercambiará entre cada Operador del Sistema y de Mercado de los países involucrados en la negociación y el ente operador regional, al final de cada mes.

Los operadores del sistema y de mercado organizan la información a través del Sistema de Medición Comercial –SIMEC- en una Base de Datos Comercial, confiable y auditable, de todos los resultados de las transacciones internacionales de energía eléctrica. Esta Base de Datos Comercial será la información oficial utilizada por el Ente Operador Regional para determinar el resultado de las transacciones internacionales y otros servicios que correspondan.

Como ya se dijo, las transacciones comerciales, conciliación y liquidación respectiva, en las líneas de interconexión internacional se realizan mensualmente. Antes de las 15:00 horas de cada día hábil, los operadores de sistema y de mercado deberán enviar al Ente Operador Regional la estimación indicativa de los resultados del día anterior incluyendo para cada transacción internacional ejecutada, la energía importada y exportada en la línea de interconexión internacional.

Luego cada operador del sistema y de mercado informará los resultados obtenidos por el Ente Operador Regional, de cada transacción internacional, a los agentes de su mercado que se constituyeron en una de las partes.

El Ente Operador Regional debe aplicar las conciliaciones y liquidaciones entre operadores del sistema y de mercado; y al final integrar el resultado en el Documento de Transacciones Económicas Regionales –DTER-, a cada uno de los Operadores del Sistema y de Mercado responsables para que éstos realicen su liquidación entre los agentes habilitados.

3.3.5. Documento de Transacciones Económicas Regionales -DTER-

Este es el documento oficial por medio del cual el Ente Operador Regional informa a cada Operador del Sistema y de Mercado el resultado de las transacciones internacionales. Con base a éste documento, cada Operador del Sistema y de Mercado es el responsable de suministrar a los agentes de su mercado, los cargos y/o abonos respectivos como resultado de las transacciones internacionales y lo hace a través de un Informe de Transacciones Económicas.

3.3.6. Garantía de Pago

El Administrador del Mercado Mayorista –AMM-, pondrá a disposición y a favor del Ente Operador Regional la Garantía de Pago de cada participante del Mercado Mayorista, para cubrir sus responsabilidades derivadas de las transacciones que efectúen en el Mercado Eléctrico Regional –MER-, la cual

cubrirá y garantizará las penalizaciones, cargos del Operador Regional, honorarios por servicios y cualquier otra que sea requerida en el Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional.

La Garantía de Pago es un instrumento financiero en Dólares de los Estados Unidos de América y de disponibilidad inmediata, el cual deberá estar siempre vigente como requisito esencial para efectuar transacciones en el Mercado Eléctrico Regional y únicamente puede realizarlas hasta el límite garantizado por el respaldo de la línea de crédito de dicho participante, límite que únicamente podrá superarse previa ampliación de la garantía.

Las transacciones comerciales, conciliaciones y liquidaciones respectivas se realizarán mensualmente y luego de ser elaboradas y públicas existe un plazo para ser canceladas, debe asegurarse que la garantía este vigente hasta la fecha de la liquidación de las transacciones.

El Administrador del Mercado Mayorista abrirá una cuenta bancaria en el país que le indique el Ente Operador Regional –EOR- para que éste administre la liquidación y cobranza de acuerdo a los procedimientos que se establezcan en el Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional.

3.3.7. Elaboración de los documentos de cobro y pago

El Ente Operador Regional es el encargado de administrar el sistema de cobranzas de transacciones internacionales a través de una institución bancaria. Con base en la información contenida en el Documento de Transacciones Económicas Regionales, se procede a emitir y recibir los documentos de cobro y pago.

Por las transacciones de exportación, el Ente Operador Regional emite a cada Operador del Sistema y de Mercado que resulte acreedor por las transacciones internacionales, una nota de crédito por el resultado neto de sus transacciones. Correlativamente el Operador del Sistema y de Mercado

requiere al agente exportador la emisión de las facturas correspondientes que respalden la transacción comercial, para que éstas sean remitidas al Ente Operador Regional para que proceda a efectuar el acreditamiento.

Una vez emitidas y recibidas las facturas de las exportaciones, el Operador del Sistema y del Mercado del país deudor realizará el pago a más tardar el día 29 de cada mes, el cual deberá hacerse a través de transferencia bancaria a los bancos que el Ente Operador Regional señale para tal fin.

Al efectuar el pago, el Operador del Sistema y del Mercado del país deudor, remitirá al Ente Operador Regional copia del comprobante de la transferencia bancaria. La moneda utilizada para efectuar todos los pagos es el Dólar de los Estados Unidos de América

De encontrar que un Operador del Sistema y del Mercado no ha cubierto su deuda, se procederá a revisar si se cubre con la garantía correspondiente de lo cual se notificará inmediatamente al responsable.

3.3.8. Verificación y Liquidación

Después de haber recibido el comprobante de la transferencia bancaria, el Ente Operador Regional procede a verificar el depósito de los fondos en las cuentas bancarias designadas y autorizadas para el cobro y pago del resultado neto de las transacciones regionales realizadas en el mes según el Documento de Transacciones Económicas Regionales.

Cuando éste extremo es confirmado, procederá a efectuar las transferencias correspondientes, enviando copia del comprobante de pago de la transferencia a cada Operador del Sistema y de Mercado de los países acreedores.

CAPÍTULO IV

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL PROCESO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL

4.1. Actividad Financiera del Estado

En todo Estado democrático, el fin supremo es la realización del bien común de toda su población, y Guatemala no es la excepción, así lo señala el artículo 1º. de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo que se traduce en la prestación de los servicios públicos esenciales para la población, entre los cuales encontramos: educación, salud, medios de comunicación, vivienda, administración de justicia, seguridad, etc., actividades que sólo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

A la actividad que el Estado realiza para recaudar, administrar e invertir para el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos es a lo que se le denomina Actividad Financiera del Estado.

4.1.1. Fases de la Actividad Financiera del Estado

Como ya se dijo, el Estado necesita de agenciarse de los fondos económicos principalmente para el logro de sus fines y su funcionamiento, para ello se necesita desarrollar tres fases fundamentales que son:

- a) **Recaudación u obtención de recursos:** La cual consiste en obtener los recursos por medio de las tres fuentes siguientes: Explotación de su propio patrimonio, tributos y crédito público interno y externo.
- b) **Gestión o administración de recursos:** Consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos recaudados.
- c) **Erogación o Gasto:** Es la fase donde se emplean los recursos con que el Estado cuenta, en la satisfacción de sus propias necesidades y en los programas de inversión social e infraestructura.

Dichas acciones las realiza el Estado mediante las diferentes dependencias e instituciones que conforman el Organismo Ejecutivo, previa elaboración, discusión y aprobación del Presupuestos General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala.

4.1.2. Sector Público Financiero

Se define al Sector Público Financiero como el “*complejo orgánico de todas las dependencias y entidades gubernamentales que tienen competencia para actuar en áreas generales o específicas de dichas actividades*” (2:40), y está integrado de la siguiente forma:

- a) El Ministerio de Finanzas Públicas
- b) La Junta Monetaria
- c) El Banco de Guatemala
- d) La Superintendencia de Administración Tributaria

Para fines del presente trabajo de tesis, únicamente se atenderá lo relacionado a la fase de Recaudación u obtención de recursos ya que es en esta fase en donde la Superintendencia de Administración Tributaria ejerce su competencia interviniendo directamente como ente recaudador, fiscalizador y aduanero de los impuestos ordinarios y de comercio exterior, así como la Institución encargada de resolver las peticiones y controversias que en materia tributaria y fiscal se ventilan a nivel administrativo por parte de las personas individuales y jurídicas.

4.2. Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-

4.2.1. Antecedentes

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el

propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y 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. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

4.2.2. Objeto y Funciones de la SAT

El objeto primordial de la SAT es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer funciones específicas, entre las principales están las 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;
- b) Administrar el Sistema Aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala;
- c) Organizar y administrar el sistema de Recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- d) Sancionar las sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

- e) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- f) 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;
- g) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- h) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria;
- i) 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;
- j) Promover la celebración de tratados y convenidos internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de la ley de SAT;
- k) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

4.2.3. Organización

El Reglamento Interno de la SAT contenida en el Acuerdo del Directorio No. 2-98 establece y desarrolla la estructura de la organización interna, indicando las dependencias a las que compete conocer las solicitudes y sustanciar los procedimientos que establece el Código Tributario y demás leyes de la materia. En el organigrama que se presenta en el Anexo No. 3 se puede visualizar la estructura actual de la SAT.

Las autoridades superiores de la SAT son: el Directorio, el Superintendente y los Intendentes. Para efectos del presenta trabajo solamente se analizarán las

unidades administrativas más importantes y que de alguna forma se encuentran directamente vinculadas a la presente investigación.

A El Directorio

Es el órgano de dirección superior de la SAT y le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento. Emite opinión sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria; y aprueba o dicta las disposiciones internas, que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la SAT, de las leyes tributarias y aduaneras, y de sus reglamentos. Cuenta con los servicios de Auditoría Interna y Asesoría Técnica.

La Unidad de Asesoría Técnica del Directorio, es la unidad que prepara las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones que le sean encargadas por el Directorio o por cualquiera de sus miembros, así como asistir al Directorio en los requerimientos concretos que le formulen.

B Superintendente de Administración Tributaria

El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al Directorio.

C Intendencia de Aduanas

Es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros; analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; coordina, planifica y controla las funciones atribuidas a la SAT en materia de prevención y actuación

contra la defraudación y el contrabando aduanero; y administra el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala.

En el Capítulo V, se hará una identificación detallada de todos los elementos aduaneros que intervienen en el flujo comercial internacional, con el objeto de brindar al lector un conocimiento general de esta actividad a nivel centroamericano, dado que el tema objeto de estudio se refiere a la exportación de energía eléctrica a la República de El Salvador.

D Intendencia de Fiscalización

Es la responsable de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el comercio exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario; coordina y controla la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización; analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resuelve en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización conforme a los establecido en el Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente.

Para el debido cumplimiento de sus funciones la Intendencia de Fiscalización cuenta, por una parte con los departamentos de Programación de la Fiscalización divididos en: Grandes Contribuyentes Especiales, Medianos Contribuyentes Especiales y de Comercio Exterior, que se encargan de acuerdo a su competencia, de planificar a nivel nacional, la fiscalización de los tributos incluyendo los que gravan el tráfico exterior de mercancías y de coordinar y dirigir la ejecución de las actividades relacionadas con la fiscalización; y por otra

parte con el departamento de Evaluación y Control que es el encargado de controlar y evaluar la planificación y la ejecución de las actividades relacionadas con la fiscalización a nivel nacional, de los tributos internos y los que gravan el tráfico exterior de mercancías.

Esta Intendencia también cuenta en su estructura organizacional con las Coordinaciones Regionales: Central, Sur, Occidente y Nororiente, las cuales ejecutan los planes de fiscalización a través de los Departamentos de Fiscalización respectivos cumpliendo con las directrices técnicas y jurídicas que emanen de la Intendencia de Fiscalización.

Específicamente las funciones principales de los Departamentos de Fiscalización son las siguientes:

- a) Ejecutar los programas de fiscalización;
- b) Dar las audiencias dentro de los procedimientos de verificación o ajustes a que se refiere el Código Tributario, relacionadas con sanciones por incumplimiento de las obligaciones formales y por ajustes de tributos, así como por sanciones derivadas de los mismos;
- c) Preparar los proyectos de resolución de los expedientes originados por acciones de fiscalización de los tributos, incluyendo los relativos al comercio exterior;
- d) Notificar los actos administrativos originados por acciones de fiscalización conforme al Código Tributario;

E Intendencia de Recaudación y Gestión

Dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT; planifica, coordina y evalúa las actividades relacionadas con la creación y

administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la SAT; y administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes.

F Coordinaciones

Como ya se mencionó, en su estructura la SAT cuenta con las Coordinaciones de Grandes Contribuyentes Especiales, de Medianos Contribuyentes Especiales y las Coordinaciones Regionales, éstas últimas organizadas geográficamente de la siguiente forma: Coordinación Regional Central, Coordinación Regional Sur, Coordinación Regional Occidente y Coordinación Regional Nororiente, con las cuales se descentraliza la funcionalidad de la Administración Tributaria en toda la República de Guatemala, ya que cada Coordinación cuenta con delegaciones de la Dirección de Asuntos Jurídicos y Departamentos de Recaudación y Gestión, de Fiscalización y de Aduanas.

Desde el punto de vista de la fiscalización, cada Coordinación cuenta en su estructura con un Departamento de Fiscalización y éste a la vez por secciones divididas por actividades mercantiles, como son el Sector Financiero, Sector Comercio, Sector Industria, Sector Agroindustria, Sector Otros, Sector de Comercio Exterior y Sector de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo esto depende de cada Regional.

No obstante lo anterior, es importante aclarar que el Sector de Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, únicamente existe en la estructura de las Coordinaciones de Grandes Contribuyentes Especiales, Medianos Contribuyentes Especiales y Región Central, ya que la devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado a contribuyentes Exportadores aún se encuentra centralizada en dichas Coordinaciones ubicadas en el Departamento de Guatemala y derivado que el presente trabajo de tesis trata

específicamente sobre la Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los Exportadores únicamente abordaremos las funciones de este Sector.

G Sección de Devolución de Crédito Fiscal

Esta sección es la encargada de ejecutar los diferentes programas de auditoría por Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, que los contribuyentes exportadores y entidades que venden a personas exentas del referido impuesto, solicitan ante la Administración Tributaria.

Dentro de las funciones específicas que realiza esta sección está el realizar auditorías tributarias domiciliarias o de gabinete a entidades que hallan solicitado formalmente a la Superintendencia de Administración Tributaria, devoluciones por Crédito Fiscal, conforme los programas diseñados por el Departamento de Programación de la Fiscalización.

En el Capítulo VI, se desarrollará el caso práctico del presente trabajo de investigación, en el cual se dará a conocer los diferentes procedimientos de auditoría fiscal, que se realizan específicamente por solicitudes de devolución de crédito fiscal a contribuyentes exportadores bajo el Régimen General, dado que como más adelante se analizará, los exportadores de energía eléctrica como unidad económica analizada, no pueden ser calificados en el Régimen Especial de devolución del Crédito Fiscal a Exportadores.

4.3. Legislación Fiscal

Como ya es sabido, la Ley es una de las principales fuentes formales del Derecho, por medio de la cual el Estado impone socialmente su poder coercitivo sobre una colectividad, para delimitar en ésta su libre actuar en cuanto a las

obligaciones de dar, hacer o no hacer ciertos actos o hechos dentro de un territorio en el cual ejerce su jurisdicción.

El Estado para ejercer su poder tributario, se vale del Derecho Tributario, el que se define según el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, de Manuel Osorio como “La rama del Derecho Público Interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de los impuestos, presupuestos, crédito público y en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización”

En consonancia con lo anterior, dentro del derecho tributario guatemalteco tenemos como ley suprema a la Constitución Política de la República, la cual en su artículo 171 otorga con exclusividad el poder tributario al Congreso de la República de Guatemala, el cual en su parte conducente establece lo siguiente: **“Otras atribuciones del Congreso. Literal c)** Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”. No obstante lo anterior, dicho poder tributario debe estar limitado, siendo esto resuelto al garantizar los derechos de los particulares, mediante el hecho que el Poder Tributario pueda ejercerse únicamente mediante la Ley, y así lo establece el artículo 239 de dicha Constitución con su Principio de Legalidad “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuesto ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de su recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o

tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las normas reglamentarias no podrán modificar las bases y se concretarán a normas lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Dentro de la legislación guatemalteca se contemplan tres categorías de leyes, siendo en orden jerárquico: La Constitución Política de la República y las Leyes Constitucionales que sólo pueden ser modificadas mediante una Asamblea Nacional Constituyente; en segundo lugar las Leyes Ordinarias (Código de Comercio de Guatemala, Código Tributario, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdo de Paz, etc.) y los Convenios y Tratados Internacionales (Código Aduanero Uniforme Centro Americano, Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central, etc.) que son Decretadas y aprobados por el Congreso de la República de Guatemala, y en tercer lugar los Reglamentos que son aprobados mediante Acuerdos Gubernativos.

4.3.1. Clases de Ingresos Estatales

De acuerdo con la estructura del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala, los ingresos se clasifican en:

- A Ingresos corrientes
- B Ingresos de Capital

Dentro de los ingresos corrientes, se encuentran comprendidos los **ingresos tributarios y no tributarios**. De éstos el principal rubro lo componen los ingresos tributarios, ya que son los que contribuyen en un mayor porcentaje a financiar la inversión social y económica. Los ingresos tributarios están integrados por los **impuestos directos e indirectos**, los que tienen como característica la de ser contribuciones obligatorias, sin contraprestación y se

originan en el Poder Tributario que reviste al Estado para imponer tributos a la comunidad, con el objeto de obtener los recursos que serán aplicados en las diferentes actividades estatales, que constituyen los fines que establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

Antes de entrar al análisis de las diferentes leyes fiscales ordinarias guatemaltecas, y llevar una secuencia lógica en el desarrollo del presente tema, se considera oportuno definir los siguientes conceptos:

4.3.2. Tributos

De acuerdo a la doctrina, existen diferentes definiciones de tributo, entre las más conocidas están las siguientes:

“Tributo son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”. (12:67)

Nuestro Código Tributario establece que *“Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”* (15:9)

4.3.3. Obligación Tributaria

Se le define como *“El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”.* (4:352)

De lo anterior se puede inferir que existen dos sujetos en la relación jurídico tributaria, por un lado está a lo que la normativa legal guatemalteca ha llamado

“sujeto pasivo” el cual es la persona obligada a realizar el pago del tributo, como consecuencia del acaecimiento del hecho generador tipificado en la ley; y por otra parte está el “sujeto activo” representado por el Estado o el ente público acreedor del tributo, a cuyo favor la ley de creación del tributo establece el derecho a recibir y exigir el pago del crédito tributario.

4.3.4. Elementos de la obligación tributaria

El vínculo que constituye la obligación tributaria relaciona a los siguientes elementos:

- Sujeto activo: Lo constituye el Estado en el ejercicio del poder tributario.
- Sujeto pasivo: La persona individual o jurídica obligada a pagar el tributo.
- Capacidad jurídica tributaria: Es la que determina jurídicamente quien puede ser sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria.
- Hecho generador: Es el hecho cuya ocurrencia origina la obligación tributaria.

4.3.5. Hecho Generador de pago de tributos

En forma general se considera que es el acaecimiento del acto presupuesto por medio de una ley, cuya realización conlleva el cumplimiento de la obligación tributaria en forma voluntaria o coercitiva a favor del Estado.

Raúl Chicas define al Hecho Generador como *“El presupuesto substancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación Tributaria”*. (2:112)

4.3.6. Contribuyente

Es la persona individual o jurídica que tiene la obligación de pagar el tributo como consecuencia de haber realizado o que en su nombre se haya realizado el hecho generador establecido en la ley.

4.3.7. Clases de Tributos

La clasificación de los tributos se puede dar de acuerdo a varios criterios, pero para efectos del presente análisis se hará de conformidad con la clasificación que establece el Código Tributario Guatemalteco, y se divide así:

4.3.7.1. Impuestos

Raúl Chicas define que *“Son las prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado a las personas individuales y jurídicas, en virtud de una potestad de imperio, en forma y manera establecida en la ley, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin dar nacimiento a ninguna contraprestación particular, con la finalidad de satisfacer el gasto público, entendiéndose como tal, los fines que a través de un presupuesto se ha fijado el Estado.”* (2:86)

El Código Tributario Guatemalteco lo define así: *“Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.* (15:11)

A Características de los Impuestos

Los impuestos deben de ser:

1. Obligatorios de acuerdo con la Constitución Política de la República.
2. Son producto del Poder Tributario que ejerce el Estado.
3. Son exigibles en base al Poder Tributario
4. Surgen como producto de la creación de una ley.
5. Son de carácter general, en virtud que deben ser cumplidos por todas las personas individuales y jurídicas, siempre que realicen el hecho generador.

6. No origina la contraprestación de un beneficio específico a favor del contribuyente que lo paga.
7. El principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República, determina que deben establecerse conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.
8. Su destino debe ser la satisfacción de los fines del Estado.

B Clasificación de los Impuestos

De acuerdo a sus características los impuestos se pueden clasificar en:

1. Impuestos Directos:

Estos gravan a las clases productivas, ya que la norma jurídica de su creación grava directamente la renta o el patrimonio de una persona y no le concede el derecho de resarcirse del pago efectuado trasladándolo a otra persona.

Los impuestos directos cumplen con las siguientes características:

- El hecho generador lo constituyen las rentas obtenidas periódicamente por la persona afecta. Ejemplo: El Impuesto Sobre la Renta –ISR-
- El hecho generador lo constituye el patrimonio total del contribuyente. Ejemplo: El Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdo de Paz –IETAAP-
- Pueden gravar el patrimonio del contribuyente en forma parcial. Ejemplo: El Impuesto Único Sobre Inmuebles.
- Gravan la renta generada por actividades económicas desarrolladas en el territorio guatemalteco por extranjeros. Ejemplo: Las Retenciones del ISR a no domiciliados en el país.

2. Impuestos Indirectos

Los impuestos indirectos gravan a las clases económicamente improductivas y afectan en forma indirecta la riqueza social al gravar el consumo de bienes y servicios.

En este tipo de impuestos, la norma jurídica concede al sujeto pasivo la facultad de resarcirse del pago, al trasladar el pago del impuesto al consumidor final.

Los impuestos indirectos cumplen con las siguientes características:

- Gravan la venta y transferencia de bienes y servicios. Ejemplo: El Impuesto al Valor Agregado –IVA-
- Gravan la importación de bienes y servicios. Ejemplo: Los Derechos Arancelarios a la Importación.
- Gravan la distribución de algunos productos. Ejemplo: El Impuesto a la Distribución de Bebidas, Impuesto Específico a la Distribución del Cemento.

De acuerdo con la información estadística que maneja la Superintendencia de Administración Tributaria, esta clase de impuestos son los que mayores ingresos proveen al Estado, ya que afectan a las grandes mayorías de la población.

4.3.7.2. Arbitrios

De acuerdo con el Código Tributario *“Es el tributo decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”* (15:12), es decir que es el impuesto que impone y percibe el poder local representado por las municipalidades, de todos sus vecinos, para agenciarse de los fondos que utilizará en la ejecución de obras públicas, para beneficio general en su jurisdicción.

4.3.7.3. Contribuciones Especiales

El Código Tributario define en el artículo 13 que *“Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios*

directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”. (15:13)

En el presente caso, por tratarse de un tema puramente de comercio exterior asociado a lo fiscal, a continuación se abordarán aspectos generales y específicos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado y la Devolución del Crédito fiscal, para luego en el siguiente Capítulo serán abordados aspectos relacionados con el comercio exterior y legislación aduanera aplicable.

4.4. Impuesto al Valor Agregado

Es considerado como un impuesto indirecto, ya que grava la riqueza, no por su existencia, sino por una manifestación de ella de manera mediata. Este impuesto es también conocido como Impuesto al Consumo ya que se genera de acuerdo a consideraciones de la ley por la venta de bienes muebles e inmuebles, prestación de servicios en el territorio nacional y por importaciones, es decir todo acto o contrato que implique el traslado de dominio de un bien y toda acción o prestación de servicios por el cual se percibe una remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.

Conceptualmente, el Impuesto al Valor Agregado –IVA- grava el valor que añade o adiciona cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien o servicio, lo que se consigue mediante el sistema que permite deducir el impuesto que afecta al precio de venta de los bienes o servicios, el IVA soportado por el adquirente en la etapa inmediata anterior. Así, cada uno de los que intervienen en las etapas previas a la del consumo de un bien o la prestación de un servicio, si bien es cierto, pagan el IVA en las compras de sus materias primas, insumos, productos terminados, etc., lo recuperan íntegramente con cargo al eslabón siguiente de la cadena y así sucesivamente, hasta llegar al adquirente o consumidor final,

quien es, entonces, el que resiste en definitiva el monto total del impuesto que ha gravado los diferentes valores que se han ido agregando al producto hasta llegar a sus manos.

Para un contribuyente normal, el período impositivo del IVA es mensual y los fondos recaudados son administrados por la Superintendencia de Administración Tributaria. La tasa impositiva actualmente es del 12% sobre el valor de los bienes o servicios y éste siempre debe estar incluido en el precio de los mismos a la hora de facturar.

4.4.1. Antecedentes

Con la finalidad de dar un tratamiento equitativo a cada una de las etapas del proceso de importación, producción, distribución y venta final de bienes y servicios no personales, el 11 de julio de 1983 nace a la vida jurídica el Impuesto al Valor Agregado, a través del Decreto No. 72-83, el cual cobró vigencia a partir del 01 de agosto de ese mismo año, con una tasa única sobre base imponible del 10%.

En Guatemala se implantó este impuesto en sustitución del 3% sobre ventas contenidas en el Decreto Legislativo 1831 Ley del Papel Sellado y Timbres Fiscales. La sustitución se originó como medida de reactivación económica, ya que el Impuesto del Timbre Sobre las Ventas era acumulativo al precio de venta, por lo que constituía un instrumento de recaudación fiscal ineficiente, que facilitaba la evasión fiscal.

No obstante lo reciente de la ley, tuvo su primera reforma en octubre de ese mismo año mediante el Decreto No. 120-83, el cual tenía como principal objetivo la reducción de la tasa impositiva al 7%, tasa que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, por haber sido incrementada de nuevo al 10% según

Decreto No. 60-94 y ésta última tasa estuvo vigente hasta el 31 de julio de 2001, en virtud de haber entrado en vigencia el Decreto No. 32-2001 y con él una nueva tasa impositiva del 12% la cual está vigente a la presente fecha.

Al haberse establecido que la ley original no llenaba las expectativas con las que fue formulada, los Decretos Nos. 72-83 y 120-83 anteriormente mencionados fueron derogados, para incluir en un solo texto todas las modificaciones con vigencia a partir del 1 de octubre de 1984, mediante el Decreto Ley No. 97-84; ésta nueva ley tuvo como objeto principal aclarar el contenido y alcance de sus normas para facilitar su comprensión y aplicación, evitando interpretaciones diferentes a la naturaleza de las mismas, cubrir lagunas que facilitaban la evasión fiscal, así como abarcar diferentes aspectos que imposibilitaran su elusión y ampliar su base impositiva mediante la racionalización de las exenciones.

No es sino hasta el 8 de mayo de 1992, que se da una nueva ley del Impuesto al Valor Agregado, con la promulgación del Decreto No. 27-92 con vigencia a partir del 01 de julio del mismo año, el cual perseguía entre otros fines, rebajar el porcentaje de evasión fiscal, ampliar la base tributaria mediante la incorporación de nuevos contribuyentes, eliminación de exenciones que venían aplicándose desde la creación del impuesto y creación de condiciones que facilitarían a la Administración Tributaria la recaudación y fiscalización del impuesto.

Luego de dos años y medio, se produce una nueva modificación a la ley del Impuesto al Valor Agregado mediante el Decreto No. 60-94 el cual entró en vigencia el 1 de enero de 1995, dicha modificación tuvo como objeto principal el evitar erosiones a la base imponible, provocada entre otros aspectos por el uso indebido del comprobante y el crédito fiscal, así como la reducción del régimen de exenciones. Con esta reforma desaparece el comprobante y el impuesto ya

debía aparecer incluido en el precio de venta, tratando de evitar la evasión del mismo. También estipulaba que la tasa impositiva tendría un incremento del 3% a partir del mes siguiente a la fecha en que se firmara el acuerdo que se refiere a las negociaciones para alcanzar la paz firme y duradera, o a partir del 01 de enero de 1996.

Publicado el 31 de diciembre de 1996 y con vigencia a partir del 1 de enero de 1997, se dio una nueva modificación a la ley por medio del Decreto No. 142-96.

Con el Decreto No. 39-99 del Congreso de la República, se da una nueva modificación al Impuesto al Valor Agregado, esta vez se estipula una tarifa específica y fija en la transferencia de dominio entre particulares de vehículos automotores terrestres nuevos y usados, tomando como base el modelo y los años de uso de los mismos.

Otras de las modificaciones sufridas por el Impuesto al Valor Agregado, se encuentra contenida en el Decreto No. 44-2000, publicado el 30 de junio de 2000 y vigencia a partir del 1 de julio del mismo año, en el cual se modificó la forma de efectuar el pago del impuesto por parte de los pequeños contribuyentes.

Una de las últimas modificaciones al Impuesto al Valor Agregado se encuentra contenida en el Decreto No. 80-2000 del Congreso de la República, la cual para efectos de la presente investigación tiene una importancia preponderante, en virtud que modifica aspectos relacionados con la procedencia del crédito fiscal y a la devolución del mismo, que serán analizadas más adelante.

Con fecha 1 de agosto de 2001, entró en vigencia el Decreto No. 32-2001, por medio del cual se aumentó la tasa impositiva a un 12%; por lo que nuevamente

a través del Decreto No. 48-2001 del 11 de noviembre de ese mismo año, se hace una nueva distribución del incremento a la tasa.

El día 17 de diciembre de 2001, fue publicado el Decreto No. 62-2001, por medio del cual se dio vigencia a partir del 1 de enero de 2002, reformas al Decreto No. 27-92 y esencialmente modificó aspectos como la fecha en que debe pagarse el impuesto y la fecha en que debe entregarse la factura al adquirir bienes y servicios, introdujo la adopción del uso de maquinas y cajas registradoras en forma computarizada y la emisión de documentos en la misma forma.

Para culminar el proceso histórico de la ley del Impuesto al Valor Agregado, tenemos como última modificación, las reformas contenidas en los Decretos No. 88-2002 y 16-2003, por medio de los cuales se introdujo la exención del Impuesto al Valor Agregado en la Venta de Activos de Bancos y entidades financieras cuando se transfieran a otros bancos y entidades financieras, y la compra y venta de medicamentos denominados genéricos y alternativos de origen natural, así como la compra y venta de medicamentos antirretrovirales que adquieran personas que padezcan la enfermedad VIH/SIDA, respectivamente.

4.4.2. Liquidación del Impuesto

Se perfecciona mediante la presentación de la declaración ante la autoridad competente. Para la liquidación del impuesto se manejan los términos de Débito Fiscal y Crédito Fiscal. En nuestro sistema legal tributario, el Impuesto al Valor Agregado, se determina estableciendo la diferencia entre el Débito y el Crédito Fiscal del contribuyente durante cada período impositivo.

A Débito fiscal

Lo constituye la suma del impuesto cargado por las ventas, prestación de servicios, arrendamientos, adjudicaciones de bienes, retiros de muebles,

destrucción o pérdida de inventario y donaciones entre vivos efectuadas por el contribuyente durante cada período mensual.

B Crédito Fiscal

El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente en sus compras de bienes locales e importados y adquisición de servicios, todos dentro del mismo período impositivo. Al valor así obtenido se le restará el monto del impuesto correspondiente a las bonificaciones recibidas, descuentos y devoluciones y se debe adicionar el impuesto correspondiente a las notas de débito recibidas durante el mes.

4.4.3. Del Crédito Fiscal

A Crédito:

La palabra crédito viene del latín *creditum*, de *credere*, creer, confiar. “*Asenso, admisión de lo dicho por otro./ Derecho de recibir de otro alguna cosa por lo general dinero*”. (1:406)

B Crédito Exigible:

“*Es aquel cuyo importe o prestación puede reclamar ya el titular; bien por ser puro, o por haberse cumplido el plazo o la condición*”. (1:407)

C Crédito Líquido:

“*El consistente en una suma de dinero que se encuentra determinada con exactitud*”. (1:408)

De acuerdo a las acepciones anteriores, se puede comprender que crédito fiscal es aquel que el contribuyente tiene derecho de reclamar por considerarse que ya es líquido y exigible, que su origen se encuentra perfectamente soportado por la

documentación legal correspondiente y que cumple con todos los requisitos establecidos en la ley de la materia.

En cuanto a los exportadores y a los contribuyentes que venda o presten servicios a personas exentas, la normativa estipula que tendrán derecho a la devolución de crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que se utilicen directamente en su respectiva actividad.

4.4.4. Documentación del Crédito Fiscal

Para que la Superintendencia de Administración Tributaria reconozca el derecho que tienen los contribuyentes al crédito fiscal, éste debe estar adecuadamente documentado, lo cual se consigue cumpliendo con los requisitos que se detallan a continuación y que están contenidos en el artículo 18 de la Ley del IVA.

- a) Que se encuentra respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito, en el recibo de pago cuando se trate de importaciones, o en las escrituras públicas conforme lo que dispone el artículo 57 de la ley.
- b) Que los referidos documentos estén a nombre del contribuyente y contenga su Número de Identificación Tributaria (NIT).
- c) Que en el documento correspondiente se identifique la compra o prestación del servicio.
- d) Que se encuentre registrado en el Libro de Compras habilitado para el efecto, 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.

En lo que respecta a los documentos que se mencionan en el inciso a), cabe mencionar que en el artículo 29 de la Ley del IVA, se establece los documentos obligatorios que deben emitirse, entre los cuales están: Facturas, Facturas Especiales, Notas de Débito y Notas de Crédito, los que deben ser autorizados previamente por la Administración Tributaria; así mismo en el Reglamento de la

citada Ley, se encuentran establecidos los requisitos mínimos que deben cumplir cada uno de estos documentos.

4.4.5. Registro y Contabilización del Crédito Fiscal

En el numeral anterior se dejó indicado claramente cuales son los requisitos a cumplir para el reconocimiento del crédito fiscal, entre los cuales se encuentra que debe ser operado en el libro de compras y registrado en la contabilidad del contribuyente como una cuenta por cobrar.

En congruencia con ello, el artículo 37 de la Ley del IVA establece que *“Independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otros de ventas y servicios prestados. El reglamento indicará la forma y condiciones que deberán reunir tales libros que podrán ser llevados en forma manual o computarizada. (...)*

También se estipula que debe registrarse en la contabilidad una cuenta especial de Débitos y Créditos fiscales, tal como lo indica el artículo 38 de la citada Ley, que literalmente dice *“(...)Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley que tengan obligación de llevar contabilidad conforme al Código de Comercio, deberán abrir y mantener cuentas especiales para registrar los impuestos cargados en las ventas que efectúen y servicios que presten, los que serán sus Débitos fiscales y los soportados en las facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios, los que constituirán sus Créditos fiscales”.*

Dentro del registro contable del crédito fiscal surge un elemento de vital importancia en el tema investigado y es el caso del Remanente de Crédito Fiscal. Este tiene su origen como saldo en la compensación de los créditos fiscales con los débitos fiscales del Impuesto al Valor Agregado en un período mensual determinado.

4.4.6. Origen del Saldo acumulado del Crédito Fiscal

De acuerdo a lo que estipula la ley, cada mes se realiza una liquidación del impuesto, y esto, ya dentro del proceso contable es a lo que se le denomina regularización del impuesto, que no es más que comparar los saldos de las cuentas de Débito Fiscal contra el Crédito Fiscal, para determinar contablemente si corresponde pagar impuesto o se tienen un Remanente de Crédito Fiscal que podemos trasladar al siguiente período para compensarlo con futuros débitos o solicitar su devolución cuanto el contribuyente es Exportador o vendedor de bienes o servicios a personas exentas.

Al establecer la diferencia entre el débito y el crédito fiscal, pueden darse tres situaciones:

- Que el monto del débito y el crédito fiscal sean igual, en cuyo caso no existe impuesto a pagar ni remanente de crédito fiscal.
- Que el monto del débito fiscal sea mayor al crédito fiscal, en cuyo caso el contribuyente deberá enterar al fisco la diferencia. Esto implica que las ventas del contribuyente fueron mayores que sus compras, siendo éste el caso normal de los comerciantes y de las personas que se dedican a la venta de bienes y prestación de servicios en el mercado local, ya que son operaciones gravadas por el IVA y generan débitos fiscales.
- Que el monto del débito fiscal sea menor al crédito fiscal, en cuyo caso el contribuyente tendrá un remanente de crédito fiscal a su favor para que pueda compensarlo con futuros débitos o proceda a solicitar su devolución

ante la SAT de acuerdo a la normativa aplicable contenida en los artículos 23 y 25 de la Ley del IVA. Esta situación puede ocurrir porque el contribuyente realiza actividades cíclicas (ventas solamente en ciertos períodos) o cuando el contribuyente efectúa ventas en las cuales no tiene que cargar el IVA, como el caso de las ventas de exportación, porque por disposición de la ley están exentas y no generan el impuesto, reconociéndoles expresamente la ley el derecho a la devolución del crédito fiscal.

4.5. Devolución del Crédito Fiscal

4.5.1. Antecedentes

Para tener un conocimiento general de cómo se ha venido desarrollando esta figura de la devolución del crédito fiscal, a continuación se hará una reseña histórica de su institución a partir de la vigencia del Decreto No. 27-92, sin embargo cabe aclarar que dicha figura surgió a la vida jurídica desde la creación de la ley con el Decreto No. 72-83, pero en virtud que el Decreto No. 27-92 es el resultado de la inclusión en un sólo texto de la ley original y sus reformas, únicamente se atenderá éste decreto y sus reformas a la presente fecha.

1. Decreto No. 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado

El derecho a solicitar la Devolución del saldo de crédito fiscal, se reconoce a partir del 1 de julio de 1992, a todo contribuyente y se estableció que las devoluciones se solicitaran en forma bimensual en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre de cada año.

Las solicitudes debían resolverse en el plazo de 60 días calendario contados a partir de la fecha de recepción de la misma. Si la Administración Tributaria no emitía y notificaba la resolución respectiva, el contribuyente debía considerar resuelta favorablemente su petición y podía recurrir ante juez competente por la Vía Incidental para ordenar su devolución.

2. Decreto No. 60-94, modifica al Decreto No. 27-92.

Estas reformas entraron a limitar el derecho a reclamar la devolución de crédito fiscal a partir del 1 de enero de 1995, reconociendo únicamente el derecho a solicitar la devolución en efectivo o con vales fiscales por trimestre calendario a: Los exportadores de bienes; y a los contribuyentes que vendan o presten servicios a personas exentas.

Las devoluciones se efectuaban por trimestre calendario vencido y la Administración Tributaria debía proceder a efectuar las devoluciones dentro del trimestre siguiente. Si no se realizaba la devolución los contribuyentes podían solicitar la devolución y si esta no era resuelta y notificada dentro de los 30 días hábiles siguientes debía darse por resuelta favorablemente. Con esta reforma aún se mantenía la opción de recurrir ante juez competente, por la vía incidental.

3. Decreto No. 142-96, modifica el Decreto No. 27-92.

A partir del 1 de enero de 1997 se modifica el procedimiento a seguir en la solicitud de devolución de crédito fiscal en efectivo o con vales tributarios, no se modifica la calidad de los contribuyentes que tenían derecho a solicitar la devolución:

- **Los exportadores de bienes.**

Estos contribuyentes debían solicitar la devolución, al finalizar cada período trimestral o el correspondiente al de la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta, para que la Dirección General de Rentas Internas procediera dentro de un plazo máximo de 30 días hábiles para períodos trimestrales y de 60 días para período anual, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, a emitir y notificar la resolución respectiva.

- **Los contribuyentes que vendan o presten servicios a personas exentas.**

Debían solicitar la devolución por trimestre calendario vencido. La devolución debía efectuarse dentro de los 60 días hábiles siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud.

En ambos casos, si transcurrido los plazos establecidos por la ley y la Dirección General de Rentas Internas no emitía y notificaba la resolución respectiva, se tenía por resuelto favorablemente y podía recurrir ante juez competente por la vía incidental para obtener la devolución mediante compensación al pago de otros impuestos, en efectivo o con vales tributarios.

- **Régimen especial de devolución a exportadores.**

Se crea una nueva modalidad de devolución para exportadores, la que concedía el derecho a devolución en efectivo o vales tributarios por períodos mensuales vencidos, la que tendría vigencia a partir del 1 de enero de 1997. Las solicitudes debían presentarse al Banco de Guatemala dentro de los 30 días hábiles siguientes de presentada la declaración del período a que correspondía la devolución, el que realizaba la devolución en efectivo por período calendario mensual vencido equivalente al 90% del monto del crédito fiscal declarado, siempre que el exportador estuviera vigente en el Registro especial de Exportadores que para el efecto se llevaba en la Dirección General de Rentas Internas.

4. Decreto No. 80-2000, modifica el Decreto No. 27-92

La última modificación al régimen de devoluciones se encuentra vigente a partir del 1 de enero de 2001. No amplía la calidad de los contribuyentes que tenían derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal, la que se recibía en efectivo.

- **Los exportadores de bienes.**

Al finalizar cada período trimestral o el correspondiente al de la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta, el exportador debe solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria su devolución del crédito fiscal, para que ésta en un plazo máximo de 30 días hábiles para períodos trimestrales y 60 para períodos anuales contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, verifique la procedencia del crédito fiscal y emita la autorización al Banco de Guatemala para que haga efectiva la devolución o bien la Administración Tributaria proceda a la devolución en efectivo.

- **Los contribuyentes que venda o presten servicios a personas exentas.**

Las devoluciones se harán en efectivo y por trimestre calendario vencido, dentro de los 60 días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud.

En los dos casos anteriormente mencionados, si transcurridos los plazos establecidos por la ley y la Superintendencia de Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva, la petición se tendrá por resuelta **desfavorablemente**, por lo que el contribuyente podrá impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa.

- **Régimen especial de devoluciones a exportadores.**

A partir del 1 de enero de 2001 las devoluciones se efectúan en efectivo por período calendario mensual vencido. Las solicitudes se presentarán únicamente al Banco de Guatemala dentro de los 30 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo de presentación de la declaración donde conste el crédito fiscal solicitado. Se modifica el porcentaje de los montos a devolver y este será equivalente al 75% del monto del crédito fiscal declarado,

cuando el monto de la solicitud no exceda los Q.500,000.00 y el 60% cuando la devolución sea mayor a Q.500,000.00.

4.5.2. Quienes tienen derecho a la Devolución del Crédito Fiscal

La Administración Pública es la actividad a través de la cual el Estado y las Instituciones auxiliares de éste, se conjugan en un marco de Derecho Público, para lograr la satisfacción de los intereses colectivos de sus gobernados.

El Gobierno de la República de Guatemala, con el propósito de incentivar la inversión y desarrollo de las empresas que se dedican a la Exportación de Bienes y Servicios, ha estructurado ciertas política de índole fiscal, como el caso de la exención del pago del Impuesto al Valor Agregado en las ventas de exportación, para hacerlas más competitivas, tal como lo indica el artículo 7 numeral 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y la Devolución del Crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que los contribuyentes exportadores han pagado en la adquisición de bienes y servicios aplicados directamente en su respectiva actividad, de conformidad con los artículos 16, 23 y 25 del mismo cuerpo legal.

Al examinar cada artículo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se aprecia que sólo tienen derecho a la devolución de Crédito Fiscal, dos tipos de contribuyentes: los Exportadores cuyo tratamiento ésta especificado en los artículos 16, 23 y 25 de la citada ley y las personas individuales y jurídicas que venden bienes y prestan servicios a entidades exentas, cuyo tratamiento está especificado en los artículos 8, 9, 16 y 23 del mismo cuerpo legal.

No obstante lo anterior, en el presente trabajo únicamente se analizará la Devolución del Crédito Fiscal desde el punto de vista de los exportadores.

Cuando un contribuyente es Exportador, puede plantear sus solicitudes al Banco de Guatemala al amparo del artículo 25, para lo cual debe estar inscrito y actualizado en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores, que para el efecto se lleva un registro en la Administración Tributaria y dichas solicitudes deben efectuarse por período mensual vencido, dentro de los 30 días hábiles siguientes de vencido el plazo para presentar la declaración mensual del IVA; o directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, al amparo del artículo 23, a lo que en la práctica se ha optado por llamarlo Régimen General de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores y los períodos solicitados puede hacerse por trimestre calendario vencido o en forma anual, el cual debe coincidir con el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, estas solicitudes deben realizar antes de que expire el plazo de 4 años, tiempo en el cual los contribuyente podrán ejercer su derecho de petición ante la Administración Tributaria ya que después de este plazo dicho derecho ya prescribe según los artículos 47 y 50 del Código Tributario.

4.5.3. Generación del Crédito Fiscal en Empresas Exportadoras

Dentro de la ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes, existen varias definiciones que ameritan ser mencionadas dado que algunas de ellas tienen una importancia relevante en el desarrollo de la presente investigación, siendo éstas:

- a) *“Exportación de Bienes: La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.” (16:2)*
- b) *“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.” (16:2)

A nivel general las exportaciones están exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo estipulado en el numeral 2 del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir que cuando se efectúa una venta al extranjero, el exportador no carga el impuesto al emitir la factura, sin embargo el contribuyente dedicado a la actividad exportadora ha pagado a sus proveedores el impuesto cargado en la adquisición de sus bienes y servicios, por lo que considerando que en determinadas empresas las exportaciones representan el 100% de sus ventas o son significativamente superiores a sus ventas locales (más del 50%), puede llegar a acumular grandes cantidades crédito fiscal, que no pueda compensar en un futuro inmediato con el débito fiscal que generaría con el Impuesto al Valor Agregado cargado en sus ventas locales, por lo que como ya se dijo, a este tipo de contribuyentes es a los que la ley les reconoce el derecho a solicitar la devolución.

4.6. Procedimiento Administrativo y Judicial de Devolución de Crédito Fiscal

A) Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal

Al darse el presupuesto del numeral anterior, los artículos 16, 23 y 25 de la referida ley, dan la oportunidad o beneficio fiscal a este tipo de empresas, es decir a las exportadoras, para que al finalizar cada período mensual, trimestral o anual, según el régimen de devolución en el que se encuentren inscritos, podrán solicitar al Banco de Guatemala o directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria la devolución de este crédito fiscal, para que dichas Instituciones procedan, dentro del plazo de 30 días hábiles para el caso del período mensual o trimestral y de 60 días hábiles para el período anual,

contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, una vez se verifique la procedencia del saldo del crédito fiscal solicitado y emita la autorización para proceder a la devolución en efectivo.

En la práctica cuando un contribuyente efectúa solicitudes de devolución de crédito fiscal al amparo del artículo 23, se dice que ha hecho su solicitud bajo el Régimen General y cuando lo hace al amparo del artículo 25 se dice que lo hace bajo el Régimen Especial, esta división se hace porque existen diferentes procedimientos y requisitos que deben cumplir, sin embargo esta parte será tratada en el Capítulo VI del presente trabajo.

B) Recursos que proceden interponer en la vía administrativa y Judicial

Si es denegada la solicitud de devolución de crédito fiscal por la Superintendencia de Administración Tributaria, debe agotarse la vía administrativa interponiendo el Recurso de Revocatoria dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de la notificación de la resolución de denegatoria, de conformidad con lo normado en el artículo 154 del Código Tributario.

Si no se obtiene una resolución favorable y agotada la vía administrativa, se entabla una demanda por medio del Proceso Contencioso Administrativo dentro de los tres meses, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria, lo cual está normado por el artículo 161 del Código Tributario y sus reformas.

Para tener una mejor ejemplificación del proceso que llevan las solicitudes de devolución del crédito fiscal en el ámbito administrativo como en el judicial, se presenta un ejemplo gráfico y descriptivo en el Anexo No. 4 del presente trabajo de tesis; así mismo en el Anexo No. 5, se presenta una cronología de las cantidades de Impuesto al Valor Agregado que se ha recaudado desde el año

2000 y la incidencia que ha tenido sobre estos montos las devoluciones del crédito fiscal solicitado y devuelto.

En el caso práctico que se presenta en el Capítulo VI, se desarrollará en forma detallada la forma de litigar tanto en la vía administrativa como en la vía judicial el proceso de devolución de crédito fiscal, en virtud que la solicitud inicial fue denegada por el ente fiscalizador de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO V

LEGISLACIÓN ADUANERA CENTROAMERICANA

Antes de entrar específicamente al estudio de la legislación aduanera Centroamericana, se hará un previo en este apartado, para conocer a nivel general aspectos relevantes relacionados con el desenvolvimiento comercial que han tenido los mercados a nivel internacional que de alguna manera han influido directa o indirectamente en la consolidación de un Mercado Común Centroamericano para culminar en un análisis de la legislación aduanera vigente aplicable a las operaciones aduaneras de exportación.

5.1. Comercio Internacional

“Comercio internacional, se concibe como el intercambio de bienes y servicios entre países”. (22:2)

Los bienes pueden definirse como productos finales, productos intermedios necesarios para la producción de los finales o materias primas y productos agrícolas. Entre los servicios se pueden encontrar las telecomunicaciones, energía eléctrica, mercadeo, etc.

El comercio internacional permite a un país especializarse en la producción de los bienes que fabrica de forma más eficiente y con menores costes. También permite a un Estado consumir más de lo que podría si produjese en condiciones paralelas. Por último, el comercio internacional aumenta el mercado potencial de los bienes que produce determinada economía, y caracteriza las relaciones entre países, permitiendo medir la fortaleza de sus respectivas economías.

5.1.1. Origen del Comercio Internacional Moderno

“Aunque el comercio internacional siempre ha sido importante, a partir del siglo XVI empezó a adquirir mayor relevancia; con la creación de los imperios

coloniales europeos, el comercio se convirtió en un instrumento de política imperialista. La riqueza de un país se medía en función de la cantidad de metales preciosos que tuviera, sobre todo oro y plata. El objetivo de un imperio era conseguir cuanta más riqueza mejor al menor coste posible. El comercio internacional empezó a mostrar las características actuales con la aparición de los Estados nacionales durante los siglos XVII y XVIII. Los gobernantes descubrieron que al promocionar el comercio exterior podían aumentar la riqueza y, por lo tanto, el poder de su país. Durante este periodo aparecieron nuevas teorías económicas relacionadas con el comercio internacional”. (22:2)

5.1.2. Ganancias Derivadas del Comercio Internacional

“En 1776, el economista escocés Adam Smith propugnaba en su obra *La Riqueza de las Naciones*, que la especialización productiva aumenta la producción total. Smith creía que para poder satisfacer una demanda creciente de bienes de consumo, los recursos limitados de un país debían asignarse de modo eficaz a los procesos productivos.

Según la teoría de Smith, un país que comercia a escala internacional debe especializarse en producir los bienes en los que tiene ventaja absoluta, es decir, los que produce con menores costes que el resto de los países. El país exportaría parte de estos bienes para financiar las importaciones de otros que los demás producen con menores costes. La obra de Smith representa el punto de partida de la escuela clásica de pensamiento económico.

Medio siglo después, el economista inglés David Ricardo refinó esta teoría del comercio internacional. La teoría de Ricardo, que sigue siendo aceptada por casi todos los economistas actuales, subraya la importancia del principio de la ventaja comparativa. A partir de éste, se deduce que un país puede lograr ganancias si comercia con el resto de los países aunque todos los demás

produzcan con menores costes. Hay ventaja comparativa cuando los costes de producción y los precios percibidos son tales que cada país produce un producto que se venderá más caro en el exterior de lo que se vende en el mercado local. Si cada país se especializa en la producción de los bienes y servicios en los que tiene ventaja comparativa, el resultado es un mayor nivel de producción mundial y mayor riqueza para todos los Estados que comercian entre sí.

Además de esta ventaja fundamental, hay otras ganancias económicas derivadas del comercio internacional: incrementa la producción mundial y hace que los recursos se asignen de forma más eficiente, lo que permite a los países (y por tanto a los individuos) consumir mayor cantidad y diversidad de bienes. Todos los países tienen una dotación limitada de recursos naturales, pero todos pueden producir y consumir más si se especializan y comercian entre ellos.

Como se ha señalado, la aparición del comercio internacional aumenta el número de mercados potenciales en los que un país puede vender los bienes que produce. El incremento de la demanda internacional de bienes y servicios se traduce en un aumento de la producción y en el uso más eficiente de las materias primas y del trabajo, lo que a su vez aumenta el nivel de empleo de un país. La competencia derivada del comercio internacional también obliga a las empresas nacionales a producir con más eficiencia, y a modernizarse a través de la innovación.

La importancia del comercio internacional varía en función de cada economía nacional. Ciertos países sólo exportan bienes con el fin de aumentar su mercado nacional o para ayudar en el aspecto económico a algunos sectores deprimidos de su economía. Otros dependen del comercio internacional para lograr divisas y bienes para satisfacer la demanda interior. Durante los últimos años se considera al comercio internacional como un medio para fomentar el

crecimiento de una determinada economía; los países menos desarrollados y las organizaciones internacionales están fomentando cada vez más este patrón de comercio.” (22:2)

5.1.3. Negociaciones Internacionales Sobre Comercio

“Durante la década de 1930 se intentó por primera vez coordinar la política comercial a escala internacional. Al principio, los países negociaban tratados bilaterales. A partir de la II Guerra Mundial, se crearon organizaciones internacionales para fomentar el comercio entre países, eliminando las barreras al mismo, ya fuesen arancelarias o no arancelarias.

El Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, más conocido como GATT, firmado por 23 países no comunistas en 1947, fue el primer acuerdo multinacional que intentaba reducir las restricciones al comercio; con el tiempo llegaría a englobar a más de 100 países y afectar al 80% del comercio mundial. A partir de 1947, el GATT organizó una serie de conferencias internacionales o *rondas* de negociación multilateral, siendo la última la denominada Ronda Uruguay, que finalizó en 1993, y en la que se acordó reemplazar el GATT por la Organización Mundial del Comercio (OMC). Las previsiones de ésta para el siglo XXI suponían un incremento del 25% del comercio internacional, lo que equivaldría a un incremento de 500,000 millones de dólares en el conjunto de la renta mundial”. (22:2)

5.1.4. Uniones Aduaneras y Áreas de Libre Comercio

Para fomentar el comercio entre países que defienden los mismos intereses políticos y económicos, o que mantienen relaciones de vecindad, se crean áreas de libre comercio en las que se reducen los aranceles o impuestos a la importación (llegando a eliminarse) entre los países miembros.

“Los Estados no comunistas favorecieron el desarrollo de programas para promocionar el comercio y promover la recuperación de las economías devastadas por la II Guerra Mundial.

En la unión aduanera del Benelux (así se le denominó a la unión entre Bélgica, Holanda y Luxemburgo), creada en 1948, se eliminaron por completo los aranceles y se creó un único arancel externo común para los bienes provenientes de otros países. En 1951, Francia, la República Federal de Alemania y los países miembros del Benelux crearon la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA). En 1957 estos países, más Italia, formaron la Comunidad Económica Europea (CEE, actual Unión Europea), que pretendía reducir las barreras comerciales entre los países miembros. La respuesta de la Unión Soviética a la creación de estas organizaciones fue el COMECON, creado en 1949. Esta organización se disolvió en 1991 debido a los cambios políticos y económicos habidos en el mundo comunista.

Numerosos economistas predijeron el crecimiento y consolidación de tres grandes bloques comerciales en el mundo: la Unión Europea, el integrado por los países miembros del Tratado de Libre Comercio Norteamericano –TLC- y el formado por los países asiáticos. El comercio dentro de cada bloque crecerá debido a la reducción y eliminación de restricciones a los intercambios de productos, pero se necesitarán muchas y duras negociaciones para poder reducir las barreras entre los tres bloques”. (22:2)

5.2. Integración Económica y Aduanera Centroamericana

5.2.1. Marco Jurídico en el cual se Desarrolla el Tratado de Integración Económica Centroamericana

La suscripción del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, se realizó en Managua, Nicaragua, el 13 de diciembre de 1960, fue aprobado

por el Gobierno de la República de Guatemala, mediante Decreto Legislativo número 1435, de fecha 13 de abril de 1961 y fue ratificado el 20 del mismo mes y año.

Con este instrumento jurídico se sientan las bases del Mercado Común Centroamericano, puesto que constituye el instrumento básico alrededor del cual se han estructurado y operan un conjunto de instrumentos jurídicos complementarios que desarrollan sus principios y están diseñados para lograr los objetivos previstos en aquel.

En resumen, el Tratado General es un instrumento marco, cuyos propósitos fundamentales fueron unificar las economías de los países participantes e impulsar en forma conjunta el desarrollo de Centroamérica, con el fin de mejorar las condiciones de vida de sus habitantes, mediante un proceso acelerado de integración económica. Para dichos efectos, el Tratado General contempló el establecimiento del Mercado Común Centroamericano, para cuyo perfeccionamiento se fijó un plazo de cinco años, a partir de su vigencia; perfeccionamiento que implicaba el de dos elementos básicos, sobre los que se pensó sustentar el funcionamiento del Mercado Común:

1. La Zona Centroamericana de Libre Comercio, y
2. El Arancel Centroamericano Uniforme de Importación, aplicable a las relaciones con terceros países; y posteriormente constituir una Unión Aduanera entre los territorios de los países de la región.

Los grandes objetivos previstos en el Tratado General no se habían llegado a lograr en su totalidad por diversos factores, principalmente los políticos, ya que si bien es cierto se había creado un arancel externo común, un sistema de pagos, creación de instituciones como la Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana –SIECA-, el Banco Centroamericano de Integración Económica –BCIE-, la Secretaría del Consejo

Monetario Centroamericano; también lo es que no se había logrado una Unión Aduanera, ni una movilidad fluida de factores productivos, asimismo no existía libre comercio en su totalidad.

La legislación aduanera básica de obligatoria aplicación en Guatemala, parte del Tratado General de Integración Económica Centroamericana y, recientemente del Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

5.2.2. Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano

Este convenio se celebró en la sede de la Secretaría de Integración Económica de Centro América –SIECA-, ubicada en la Ciudad de Guatemala, en diciembre de 1984; fue aprobado por el Gobierno de Guatemala por medio del Decreto Ley No. 123-84 de fecha 28 de diciembre de 1984, y ratificado mediante Acuerdo Gubernativo No. 771-85 del 5 de octubre de 1985.

El Convenio surgió de la necesidad de reactivar y reestructurar el proceso de Integración Económica Centroamericana a fin de lograr un desarrollo sostenible tanto en lo económico como en lo social, y para alcanzar sus objetivos, cuenta con varios instrumentos legales, tales como:

- a. El Arancel Centroamericano de Importación (Sistema Arancelario Centroamericano), formado por los rubros con los derechos arancelarios que aparecen en dicho arancel, como anexo “A”;
- b. La Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, Anexo “B”, ratificado por Decreto Ley No. 147-85 y su Reglamento Acuerdo Gubernativo No. 128-86
- c. El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento (RECAUCA);

- d. Las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras comunes que se deriven del Convenio.

5.2.3. Arancel Centroamericano de Importación

La Secretaría de Integración Económica Centro Americana –SIECA-, define al Arancel Centroamericano de Importación como: *“(...) el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas o exportadas al territorio de los Estados contratantes, así como los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones”.* (10-10)

El 9 de enero de 1992 se suscribió el Protocolo de modificación al Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, por el cual la Nomenclatura Aduanera Uniforme Centroamericana II (NAUCA II), basada en la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera –NCCA- (Nomenclatura Aduanera de Bruselas) fue sustituida por la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercancías, dando origen al Sistema Arancelario Centroamericano –SAC-, que entró en vigor por medio del Acuerdo Gubernativo No. 76-93 del 23 de febrero de 1993, modificado por el Acuerdo Gubernativo No. 2-97 del 3 de enero de 1997.

La nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercancías, pretende agilizar el comercio internacional, facilitar la captura, comparación y análisis de las estadísticas del comercio exterior, reducir los costos, uniformar la documentación comercial aduanera, contar con los datos exactos y comparables para una mejor negociación comercial, correlacionar las estadísticas del comercio internacional con las estadísticas de producción, estrechar la interacción de esta nomenclatura y la clasificación uniforme para el comercio internacional de Naciones Unidas; buscar la simplificación de las

tareas de los usuarios codificando las mercancías con una sola clave aceptada mundialmente puesto que sirve tanto para efectos arancelarios, comerciales, de producción, de transportación, así como para fines estadísticos dentro del comercio internacional.

5.2.3.1. Estructura del Arancel Centroamericano de Importación

El Arancel Centroamericano está estructurado de la siguiente forma y contenido:

- a. SECCIONES: Cuenta con 21 secciones y sus respectivas notas legales, estas secciones están indicadas con números romanos del I al XXI.
- b. CAPITULOS: Son 99 capítulos, de los cuales 97 están activos, con sus respectivas notas legales, con excepción del capítulo 77, el cual el Consejo de Cooperación Aduanera ha dejado reservado para atender innovaciones tecnológicas. Los capítulos 98 y 99 están reservados para los países o regiones que adopten el Sistema Armonizado para que lo usen en regímenes especiales, tales como las restricciones y prohibiciones a la importación, los equipajes y menajes de casa.
- c. PARTIDAS: Son el contenido subordinado de los capítulo, son aproximadamente 1,241.
- d. SUBPARTIDAS: Son el contenido subordinado de las partidas. Son el desglose de las partidas a fin de poder ubicar específicamente algunos productos o mercancías, de tal manera que responda a las políticas de orden proteccionista, fiscal o estadístico.
- e. EL ARANCEL o tasa del Impuesto a la Importación

Para efectos del presente trabajo de tesis y con el objeto de establecer si la Energía Eléctrica estaba contemplada dentro del Arancel Centroamericano a la Importación, se examinó el contenido del mismo comprobando que aparece identificado bajo el Código Número 2716.00.00 Energía Eléctrica con un arancel del 5%; sin embargo al indagar en la Secretaría de Integración Económica de

Centro América –SIECA- sobre el tratamiento que le han dado a las exportaciones de energía eléctrica, se concluyó que en el Arancel Centroamericano es el único servicio que cuenta actualmente con código arancelario. No obstante lo anterior, en el Capítulo VI del presente trabajo de Tesis, se realizará un análisis con ayuda de ciertos criterios institucionales, sobre si la energía eléctrica se debe considerar como un bien o como un servicio.

5.2.3.2. Aplicación del Sistema Arancelario Centroamericano

La aplicación del Sistema Arancelario Centroamericano –SAC-, se efectúa mediante la “Clasificación”, la cual se conceptúa como el ordenamiento por clases, de todos los productos que sean objeto de comercio internacional. Básicamente el SAC está conformado por:

- a. La Nomenclatura: Que tiene de base la del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías y consta de Códigos y designación de mercancías.
- b. El Arancel: Que es la parte que establece los gravámenes o impuestos correspondientes para cada una de las posiciones de la nomenclatura que llega al nivel de ocho dígitos, siendo para el efecto la columna del Derecho Arancelario a la Importación (DAI)

5.2.4. Código Aduanero Uniforme Centro Americano –CAUCA-

Los Gobiernos de las Repúblicas de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, con el objeto de dar cumplimiento al compromiso contraído en el Artículo XI del Tratado General de Integración Económica Centroamericana y luego de haber superado la etapa de suscripción de los convenios básicos que constituirían su Marco constitucional y haciéndose evidente la necesidad de adoptar legislaciones complementarias con el objeto de perfeccionar y considerar la conveniencia de crear las condiciones adecuadas

para el establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana y como ya se dijo, dar cumplimiento al Tratado General de Integración Económica Centroamericana, adoptan el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, como marco normativo regional para el intercambio comercial entre los países antes mencionados.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA I), fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala por medio del Decreto Ley 169, de fecha 28 de enero de 1964; fue modificado con fecha 7 de enero de 1993 por medio de la suscripción del Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centro Americano (CAUCA II), siendo aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala mediante el Decreto No. 105-97 del Congreso de la República de fecha 28 de octubre de 1997, sin embargo estas modificaciones no fueron aplicadas en Guatemala sino hasta el 7 de octubre de 2000, derivado que el documento de ratificación del protocolo de modificación fue publicado hasta el 29 de septiembre del 2000, no obstante lo anterior, cabe aclarar que dicho protocolo sólo estuvo vigente en Guatemala hasta el 26 de octubre de 2000.

Derivado de la reunión del Comité Aduanero Centroamericano realizada el 23 de mayo de 1997, se dispuso la revisión del CAUCA, para modificar las disposiciones que impedían acciones de modernización de los servicios aduaneros, como instrumentos de la política centroamericana de apertura comercial y gestión de una mejor inserción en la economía internacional, por lo que a partir del 27 de abril de 2000, fueron introducidas nuevas modificaciones por medio de la suscripción del Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III) contenida en la Resolución No. 60-2000 del Consejo de Ministros de Economía (COMIECO-XV), iniciando los procesos legislativos de aprobación en cada Estado signatario, el cual fue ratificado por el Gobierno de Guatemala por medio del Ministerio de Economía a

través del Acuerdo Gubernativo No. 610-2000 publicado el 27 de octubre de 2000, fecha en la cual tomó vigencia.

No obstante lo anterior, dichas modificaciones fueron impugnadas por parte de Costa Rica, Honduras y Nicaragua, por lo que de conformidad con lo dispuesto en los artículos III del CAUCA I y 103 del CAUCA II, y con base a las atribuciones que le conferían los artículos 6 y 7 del Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, el Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano al estar facultado para aprobar y poner en vigencia las modificaciones que requiera el indicado Código, mediante la Resolución No. 85-2002 del 19 de junio de 2002, aprobó las modificaciones al CAUCA, el que actualmente se conoce como CAUCA III, ratificado por el gobierno de Guatemala mediante al Acuerdo Gubernativo No. 370-2002 publicado en el Diario de Centro América No. 75 del 8 de agosto de 2002.

Dicho Código establece las disposiciones básicas de la legislación aduanera común de los países signatarios para la organización de sus servicios aduaneros y la regulación de la administración aduanera, conforme a los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de la Unión Aduanera a que se refiere el Artículo I del Tratado de Integración Económica Centroamericana. Por lo tanto las actividades aduaneras que se efectúan dentro de los territorios de las partes contratantes se deben ajustar a las disposiciones de este Código y de sus reglamentos.

5.2.5. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano

El RECAUCA, fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala mediante el Acuerdo Gubernativo de fecha 5 de febrero de 1966, publicado en el Diario Oficial Número 12 Tomo CLXXVI del 11 de marzo de 1966, teniendo vigencia a partir del 10 de mayo de 1966.

El Grupo Técnico de Legislación Aduanera concluyó los trabajos de reglamentación del CAUCA III, quedando aprobado el RECAUCA II mediante la Resolución 101-2002 del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano. Fue publicado en Guatemala según Acuerdo 036-2003 y entró en vigencia a partir del 28 de enero de 2003.

5.3. Sistema Tributario Aduanero Guatemalteco

5.3.1. Función Aduanera de la Superintendencia de Administracion Tributaria

En el Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administracion Tributaria, se detalla una serie de facultades que se le asignan a la SAT y entre ellas se encuentra la función específica de “administrar el Sistema Aduanero de la República de conformidad con la Ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria vinculadas con el régimen aduanero. Para el efecto la SAT cuenta en su estructura organizativa con la Intendencia de Aduanas, la que de conformidad con el artículo 24 del Acuerdo 2-98 del Directorio de la Superintendencia de Administracion Tributaria se le asignan, entre otras, las funciones siguientes: a)....; j) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la Ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala. i)....; m) Resolver en forma originaria las solicitudes y procedimientos en materia aduanera....

Para tener un mejor panorama de lo que es la función aduanera de la Superintendencia de Administracion Tributaria, es necesario conocer antes algunas definiciones.

5.3.2. Definiciones

A Aduana

“Es la Dependencia de la Administración Pública, facultada por la legislación nacional para aplicar la normativa relacionada con las operaciones aduaneras, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan, conforme al Código Aduanero Uniforme Centroamericano y al Arancel de Aduanas”. (23)

B Obligación Aduanera

El artículo 26 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano establece que *“La obligación aduanera esta constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.”*

La obligación tributaria aduanera está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías. Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.

C Regímenes Aduaneros

El Código Aduanero Uniforme Centro Americano los define como *“Las diferentes destinaciones a que pueden someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la Declaración o Formulario Aduanero Único Centro Americano presentado*

ante la autoridad aduanera. Las destinaciones puede ser: Definitivos, Temporales o suspensivos y liberatorios”.

D Operaciones Aduanales

Las operaciones aduaneras, se consideran que son todas aquellas que se solicitan a la aduana como tratamiento de la mercancía objeto del comercio internacional que van a entrar o salir del territorio aduanero guatemalteco, y éstas operaciones pueden ser: Importación definitiva, Importación no comercial, importación temporal, exportación definitiva, exportación temporal, reexportación, reimportación y el tránsito internacional.

E Declaración de Mercancías

Se considera que es el acto externado en un documento muchas veces llamado Póliza, Declaración o Formulario aduanero, autorizado por la autoridad aduanera, por medio del cual se expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías a importar o exportar y se aceptan las obligaciones que éste impone.

F Mercancías

Comprende todos los productos, artículos, manufactura, semovientes y en general todos los bienes muebles, sin excepción alguna.

G Exportación Definitiva

Se le puede definir como la salida del territorio aduanero nacional, de mercancías para su uso, consumo o cualquier otro fin en el exterior, previa comprobación de la naturaleza y cantidad de las mismas y presentación de la Póliza, Declaración o Formulario Aduanero Único Centro Americano de exportación debidamente autorizados y liquidados por el personal técnico de la aduana con la documentación de soporte requerida por la ley de la materia.

H Agente Aduanero

El Código Aduanero Uniforme Centro Americano considera al agente aduanero como *“El Auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, con las condiciones y requisitos establecidos en el CAUCA, RECAUCA y la legislación nacional.*

I Vías habilitadas

Dentro del ámbito aduanero se considera que son las rutas terrestres, marítimas, fluviales, lacustres o aéreas, permitidas por la ley de la materia, que conducen a las oficinas aduaneras.

5.3.3. Origen de las Aduanas

“La palabra aduana posee una etimología muy confusa, unos lo hacen del árabe *Al Diovan* que significa casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción de derechos o impuesto. La mayoría de investigadores apuntan que el origen del vocablo *Aduana* es arábigo; para otros proviene de la palabra *Divanum* que significa *La casa donde se recogen los derechos*, de ahí provino que se le empezó a llamar *Divana*, luego *Duana* y por último *Aduana*”. (24)

La Aduana es una institución antiquísima, aunque su organización con arreglos a los sistemas actuales data de los últimos siglos, primariamente predominó el régimen fiscal de las aduanas, siendo después utilizadas éstas para defender y proteger las industrias, sin perder por eso su carácter principal de fuente de recursos financieros para los Estados.

5.3.4. Antecedentes de la Unión Aduanera Centroamericana

La Unión Aduanera constituye un salto cualitativo en el proceso de integración económica de Centroamérica. Consiste en crear entre los países de la región un solo territorio aduanero, donde exista libre movilidad de bienes, independiente del origen de los mismos, así como de los servicios, especialmente aquellos asociados al comercio de bienes.

La base jurídica de la Unión Aduanera Centroamericana se sustenta en el Tratado General de Integración Económica Centroamericana, con vigencia a partir de 1960, el que ha sido suscrito y ratificado por todos los países del área; éste tiene como objetivos: Impulsar la economía, mejorar las condiciones de vida de los habitantes, establecer un Mercado Común Centroamericano, perfeccionar la zona de libre comercio, constituir una Unión Aduanera, contar con un arancel externo común y una unión económica.

5.3.5. Características de la Unión Aduanera

- El territorio Centroamericano debe constituirse en una única frontera exterior y eliminar las fronteras interiores, con el fin de que cada Estado miembro, sea capaz de confiar en que las autoridades de los otros Estados miembros apliquen las normas correctamente.
- Las disposiciones y procedimientos aduaneros deben de aplicarse en todos los países de la misma manera.
- Adoptar un Arancel Aduanero Común.
- Libre tránsito de las mercancías entre los estados parte de la unión aduanera, sin importar el origen de las mismas.
- Administración aduanera común.
- Eliminar los controles y formalidades en fronteras internas.
- Normas de origen comunes entre los países.

- Aplicar la técnica del análisis de riesgo a fin de que los controles aduaneros sean dirigidos a operadores que representen mayor índice de riesgo, a la vez de disminuir los controles a operadores relativamente libres de riesgos.
- Libre comercio de servicios, especialmente aquellos asociados al comercio de bienes.
- Mecanismos uniformes de recaudación, administración y distribución de los ingresos tributarios.

En Anexo No. 6 del presente trabajo de tesis, se puede observar gráficamente cómo está conformado el conjunto de aduanas terrestres, marítimas y terrestres que operan actualmente en Guatemala.

5.4. Exportación de Mercancías a la República de El Salvador

Después de conocer los aspectos más importantes de la Legislación Aduanera Centroamericana, es oportuno entrar al conocimiento de todo lo relacionado con el comercio exterior enfocado desde el punto de vista de la exportación, ya que éste es uno de los puntos centrales de la presente investigación.

Según los datos estadísticos del Banco de Guatemala, la Balanza Comercial del país ha presentado a lo largo de su vida económica un balance negativo, lo que se traduce en que se han importado más bienes y servicios de origen extranjero que los que se producen en Guatemala, lo cual tiene incidencia negativa a nivel macroeconómico.

Dentro de la actividad económica guatemalteca se puede observar que el principal socio comercial a nivel centroamericano es la República de El Salvador, con quien se ha tenido un flujo transaccional que ha venido en aumento en los últimos años y que por lo consiguiente se han tomado las medidas pertinentes a nivel político para que éste flujo sea llevado a cabo de la forma más ágil y eficaz,

entre los cuales se puede mencionar la unión aduanera y el manejo de información aduanera por medio de transmisiones electrónicas asociadas.

5.4.1. Documentación de las Exportaciones

De conformidad a lo establecido en los artículos 52 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (CAUCA) 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA), las exportaciones definitivas al área Centroamericana deben de estar documentadas por:

- Formulario Aduanero Único Centro Americano de Exportación (FAUCA) identificado con la Clave del Régimen FE.
- Factura comercial.
- Documentos de transporte, tales como: Conocimiento de Embarque, Carta de Porte, Guía Aérea u otro documento equivalente.
- Declaración del valor en aduana de las mercancías, cuando corresponda.
- Certificado de origen de las mercancías, cuando proceda.
- Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías, y demás autorizaciones o garantías exigibles en razón de su naturaleza y del régimen aduanero a que se destinen.

No obstante lo anterior, con el propósito de reafirmar su compromiso de respetar el mantenimiento del régimen de libre comercio intracentroamericano, eliminando todas las medidas que constituyen obstáculos al mismo y considerando que el incremento y modernidad del comercio requieren de mecanismos ágiles y eficaces que faciliten las operaciones del intercambio y del tránsito de las mercancías en la región, el Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XV) emitió la Resolución No. 63-2000 (Publicado en el Diario de Centro América, Número 12, Págs. 3-5, de fecha 10 de octubre de 2000), por medio de la cual resolvieron reiterar a las autoridades que intervienen

en la operaciones de comercio y tránsito de mercancías entre los países centroamericanos, que los únicos documentos exigibles para el efecto son los siguientes:

- Formulario Aduanero Único Centro Americano, que ampara mercancías originarias de los países centroamericanos, que gozan de los beneficios del régimen de libre comercio (...)

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria continuando con el plan de modernización del sistema aduanero guatemalteco, emitió el Acuerdo No. 934-2005 por medio del cual aprueba e implementa el nuevo documento aduanero denominado Declaración Única Aduanera –DUA GT-, que tiene como objeto uniformizar la presentación de la declaración de mercancías, ser un instrumento para la aplicación armonizada de los procedimientos aduaneros, estandarizar el uso del sistema de codificación y racionalizar la exigencia de información a los operadores de comercio exterior. Sin embargo actualmente sólo está vigente en algunas aduanas y sólo están siendo utilizadas para documentar las operaciones de importación definitiva, así como para los regímenes temporales o suspensivos y liberatorios, sin embargo se consideró oportuno mencionarlo, en virtud de que en el futuro, éste será el documento requerido para realizar cualquier transacción de comercio exterior tanto de importación como de exportación en sus diferentes modalidades.

Sus principales características se puede decir que son:

- Sustituir los múltiples formularios físicos que se utilizan actualmente para los diversos regímenes aduaneros por un documento único.
- Uso de un formulario único electrónico que integra todos los datos de la Declaración del Valor.
- Capacidad de identificar las distintas clases de declaración (anticipada, provisional, acumulada y otras), preferencias, formas de pago,

mercancías específicas, restricciones, permisos, prohibiciones y exoneraciones.

- Estandarizar y armonizar los elementos de información que se exige al declarante, con la utilización de estándares internacionales, normados por Naciones Unidas, Organización Mundial de Aduanas, Organización Mundial del Comercio, así como tablas nacionales.

A efecto de que el lector tenga un panorama gráfico de todo el proceso aduanero que conlleva realizar una exportación de mercancías tradicionales, en el Anexo No. 7 se presenta un flujograma y hoja descriptiva que detalla paso a paso los actos previos, durante y posterior al despacho de las mercancías, que deben realizar cada uno de los que intervienen en él.

CAPÍTULO VI

LA EXPORTACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y LA PROBLEMÁTICA EN LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL (APLICACIÓN)

En el presente capítulo se desarrollará el caso de la empresa denominada “Exporelec, Sociedad Anónima”, constituida de conformidad con las leyes de la República de Guatemala con fecha 20 de junio de 2003 según Escritura Pública No. 18-2003 compulsada ante el Notario Mario Garavito; se le asignó el Número de Identificación Tributaria 2315664-3, se encuentra domiciliada en el Departamento de Guatemala, inscrita y habilitada como Agente Comercializador ante el Administrador del Mercado Mayorista de Guatemala y a la vez en el Mercado Eléctrico Regional. Dicha empresa se dedica desde julio de 2004 a la exportación de energía eléctrica específicamente a la República de El Salvador en un 94% del total de sus ventas reportadas durante el período de julio de 2004 a junio de 2005, según sus Estados Financieros.

Derivado que del total de sus ventas, las exportaciones representan el 94% con relación a sus ventas locales, esto ha repercutido en que se haya acumulado una importante cantidad de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que ha pagado en el mercado local por la adquisición de sus bienes y servicios utilizados en su respectiva actividad, que no ha podido ni podrá en un futuro inmediato compensar contra débitos fiscales que se generen en sus ventas locales, por lo que el Representante Legal del contribuyente exportador acude ante la firma del Contador Público y Auditor Independiente a efecto lo asesore para plantear ante la Superintendencia de Administración Tributaria la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal bajo el Régimen General del Impuesto al Valor Agregado, en virtud que aún no está inscrito en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal, por lo que también solicita asesoría para inscribirse en éste régimen.

1. Solicitud de Inscripción al Régimen Especial de Devolución

Preliminarmente el Contador Público y Auditor, solicita y revisa el legajo de documentos necesarios para plantear la solicitud de inscripción al Régimen Especial de devolución de crédito fiscal. Al estar ésta completa y debidamente revisada y avalada por el asesor, el contribuyente Exporelec S.A. procede a presentar la solicitud ante la Superintendencia de Administración Tributaria con fecha 01 de agosto de 2005, a efecto sea inscrito en el Régimen Especial de Devolución a Exportadores del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, presentando la documentación siguiente, lo cual está normado en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

- ❖ Memorial para solicitar la incorporación en el registro al Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores
- ❖ Formulario de solicitud autorizado por la Administración Tributaria, conteniendo la información referente a los montos y porcentajes de ventas locales y exportaciones realizadas.
- ❖ Fotocopias autenticadas de la cédula de vecindad y nombramiento del Representante Legal del contribuyente.
- ❖ Fotocopia autenticada de la patente de Comercio.
- ❖ Estados Financieros del último período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, debidamente certificados por el Contador nombrado por el contribuyente ante la SAT.

Con fecha 31 agosto de 2005, fue notificada la Resolución emitida por el Departamento de Exportadores de la Intendencia de Recaudación y Gestión por medio de la cual **Resuelve denegar la solicitud de inscripción al Régimen Especial de Devolución de crédito fiscal a exportadores**, en virtud que con base al Dictamen No. 18-2005/DAJ, emitido por el Departamento de Consultas y Normas de la Dirección de Asuntos Jurídicos de la SAT, se estableció que la Exportación de Energía Eléctrica es considerada como la exportación de un

servicio y no como un bien, por lo tanto no le es aplicable lo normado en el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que se refiere específicamente a exportadores de bienes.

En consecuencia para entrar a conocer las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que planteen los exportadores de energía eléctrica, deberán realizarlas exclusivamente bajo el Régimen General de Devolución de Crédito fiscal estipulado en el artículo 23 de la citada Ley, en donde sí contempla a los exportadores de servicios.

Análisis de la Resolución:

Derivado de la denegatoria de solicitud de inscripción anterior, el contribuyente solicita nuevamente los servicios del asesor y consultor profesional de las ciencias económicas para que lo asesore en el resultado que tuvo el referido trámite y le proponga el curso de acción a tomar.

El consultor y asesor procede a efectuar un análisis del expediente y de la resolución de denegatoria de inscripción emitida por la SAT, el que una vez terminado procede a comunicar al contribuyente los siguientes razonamientos:

- a. Uno de los beneficios que se obtiene al estar inscrito en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal, es que el Exportador puede plantear las solicitudes en forma mensual directamente al Banco de Guatemala, por medio de la cual perciben el 75% o 60% del total del crédito fiscal generado en cada período impositivo, teniendo como principal característica, que en éste régimen, actualmente ya se cumple con el plazo de 30 días que estipula la Ley, para que la Superintendencia de Administración Tributaria, emita la Resolución que en derecho corresponda. Esto ayuda a que el contribuyente disponga mensualmente del crédito fiscal transformado en efectivo para ser reinvertido en la generación de nuevas operaciones económicas de la empresa.

b. **Recomendación del Asesor**

A criterio del Contador Público y Auditor que asesora el caso de la empresa Exporelec Sociedad Anónima, considera que sí se impugna la Resolución referida mediante el Recurso de Revocatoria, se iniciaría un proceso tardío y desgastante para la empresa y que a consideración del asesor sería poco probable tener una resolución favorable por parte del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, como autoridad máxima de la Administración Tributaria, quien resolvería en última instancia el recurso planteado; toda vez que al analizar el argumento de denegatoria de inscripción al régimen especial y las bases legales sustentadas por la Administración Tributaria, es evidente que la inscripción al Régimen Especial sólo es aplicable a exportadores de bienes y no de servicios. Por lo tanto, se recomienda que las solicitudes de devolución de crédito fiscal se planteen al amparo del artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Régimen General de devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores.

El contribuyente al tener conocimiento de lo anterior, accede a no impugnar la resolución desfavorable y decide iniciar el proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal bajo el régimen general, procediendo de la siguiente manera:

2. Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal bajo el Régimen General

Para proceder a plantear la solicitud de devolución de crédito fiscal al amparo del artículo 23 (Régimen General de Devolución de Crédito Fiscal) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente le presenta al asesor los Estados Financieros de la entidad que cubren los períodos comprendidos del 1 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005.

EXPORTELEC SOCIEDAD ANONIMA
AL 30 DE JUNIO DE 2005
BALANCE GENERAL
(Cifras Expresadas en Quetzales)

CUENTA	ACTIVO		%	CUENTA	PASIVO Y PATRIMONIO		%
	PARCIAL	TOTAL			PARCIAL	TOTAL	
ACTIVO				PASIVO Y PATRIMONIO NETO			
NO CORRIENTE				NO CORRIENTE			
Equipo de Cómputo	15,000.00	8,000.00	0.10%	Capital Suscrito y Pagado		350,000.00	
(-) Depreciación Acum.	7,000.00			Utilidad Acumulada		443,000.00	
Proyecto Factibilidad	250,000.00	175,000.00	2.15%	Utilidad del Ejercicio		639,300.00	
(-) Amortización Acum.	75,000.00			TOTAL PATRIMONIO		1,432,300.00	17.57%
Gastos de Organización	25,000.00	20,000.00	0.25%	NO CORRIENTE			
(-) Amortización Acum.	5,000.00			Bono 14		6,000.00	0.07%
CORRIENTE				Aguinaldo		2,500.00	0.03%
Caja y Bancos		1,000,000.00	12.27%	Indemnizaciones		18,000.00	0.22%
Cuentas por Cobrar		2,100,000.00	25.76%	Dietas		378,000.00	4.64%
IVA crédito fiscal		4,848,308.00	59.48%	Banco Cuscatlán		1,200,000.00	14.72%
TOTAL ACTIVO				TOTAL PASIVO NO CORRIENTE		1,604,500.00	
		8,151,308.00	100.00%	CORRIENTE			
				INDE		5,108,308.00	62.67%
				Peaje		3,500.00	0.04%
				Admon. Mercado Mayorista		2,700.00	0.03%
				TOTAL PASIVO CORRIENTE		5,114,508.00	
				TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		8,151,308.00	100.00%

Al observar los rubros que componen el Balance de Situación Financiera, se aprecia que el más importante de los activos corrientes es la cuenta de IVA CREDITO FISCAL, representando el 59.48% del total del activo total, lo cual se configura en un capital de trabajo que se encuentra ocioso, que bien pudiera utilizarse en la reinversión para el mantenimiento o incremento de futuras operaciones, por todo ello y siendo materialmente importante en la estructura financiera de la empresa, el asesor fiscal se alista a preparar toda la documentación de soporte y el respectivo memorial de solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

A Memorial de Solicitud de Devolución del Crédito Fiscal

Todo memorial que se presente ante la Administración Tributaria debe llenar ciertos requisitos formales mínimos, de conformidad a lo estipulado en el artículo 122 del Código Tributario; así mismo, con el propósito de cumplir con todos los requerimientos documentales estipulados en la ley y reglamento del Impuesto al Valor Agregado para que el expediente de solicitud de devolución de crédito

fiscal no sea rechazado y se le dé el trámite correspondiente, procede estructurar el mismo de conformidad a como se presenta a continuación, el modelo del memorial de solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad que deberá resolverla en el plazo estipulado en el artículo 23 de la Ley del IVA, es decir, dentro de los 60 días hábiles para las solicitudes presentadas en forma anual. De acuerdo a la última reforma de este artículo, contenida en el Decreto 80-2000, cuando la Administración Tributaria no resuelva las solicitudes en el plazo indicado, las mismas se tendrán por resueltas desfavorablemente, para el sólo efecto de impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, que sería a través de la interposición del Recurso de Revocatoria.

**MODELO DE MEMORIAL DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO
FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

EXPORELEC SOCIEDAD ANÓNIMA
7ª. Avenida 1-53 Zona 10, Guatemala C.A.

Señor:
Superintendente de Administración Tributaria
Guatemala, Ciudad.

Yo, MYNOR ABDIEL BONJUBER PINEDA, de cincuenta años de edad, casado, ingeniero en electricidad, guatemalteco, de este domicilio, actuando en calidad de Gerente General y Representante Legal de la entidad EXPORELEC SOCIEDAD ANONIMIA, con Número de Identificación Tributaria 2315664-3, señalando para recibir notificaciones y citaciones en la 7ª. Avenida 1-53 Zona 10, Ciudad de Guatemala, respetuosamente comparezco a solicitar DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL ACUMULADO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR **Q.4.848,308.00** correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del **01 DE JULIO DE 2004 AL 30 DE JUNIO DE 2005**, por lo que para el efecto,

EXPONGO:

1. LOS HECHOS QUE MOTIVAN LA PRESENTE SOLICITUD:

- Mi representada es una entidad que tiene como actividad principal la comercialización de energía eléctrica dentro de las operaciones del Mercado Mayorista de Electricidad principalmente con la República de El Salvador, y debido a que el 94% de las ventas de mi representada son exportaciones, las que por mandato de la ley son operaciones exentas del Impuesto al Valor Agregado por lo que no generan débito fiscal, sin embargo para llevar a cabo dicha actividad se han adquirido bienes y servicios que han sido utilizados directamente en la actividad productiva indicada, los cuales si están gravados con el referido impuesto, generando por lo consiguiente crédito fiscal que no ha sido posible compensar ni podrá compensarse con futuros débitos fiscales.
- De acuerdo a lo anterior mi representada ha acumulado durante los períodos impositivos comprendidos del **1 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005**, crédito fiscal por la cantidad de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENCOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4.848,308.00)**, como puede comprobarse

con las declaraciones que fueron debidamente presentadas ante la Administración Tributaria durante los períodos en referencia.

- Por lo anterior y por el derecho que le asiste a mi representada, con base a los artículos 16 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que literalmente establecen:

“ARTÍCULO 16. Procedencia del Crédito Fiscal: (...) En el caso de los contribuyentes que se dediquen a la exportación y lo que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución de crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad.”

“ARTÍCULO 23. Devolución de Crédito Fiscal: Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, conforme lo establece el artículo 16 de esta ley. La devolución se efectuará en efectivo o con vales tributarios. (...)

Si al finalizar cada período trimestral o el correspondiente al de la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta del Exportador, persiste un saldo de crédito fiscal a su favor podrá solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria su devolución, para que ésta dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período anual, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, verifique la procedencia del crédito fiscal solicitado y emita la autorización, para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución (...)

Procedemos a solicitar la devolución del crédito fiscal IVA acumulado en los períodos impositivos comprendidos del **1 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005**, el cual asciende a la cantidad de CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4.848,308.00).

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO:

Mi petición la fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en los artículos 12 Derecho de Defensa, que se refiere a que nadie puede ser privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en juicio; Artículo 28 Derecho de Petición, que estipula que los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley; Artículo 41, Protección al Derecho de Propiedad, que prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias; y artículo 243 que indica que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Así mismo en los artículos 16 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. MEDIOS DE PRUEBA:

Para acreditar lo antes expuesto, ofrezco como medios de prueba fotocopia de los documentos que respaldan la presente solicitud y que se detallan a continuación:

- a) Fotocopia autenticada del nombramiento del Representante Legal.
- b) Fotocopia autenticada de la patente de comercio de empresa y de sociedad.
- c) Fotocopia autenticada de la cédula de vecindad del Representante Legal.
- d) Fotocopia certificadas por el contador de la empresa, de las declaraciones mensuales del IVA, correspondientes a los períodos por los cuales se solicita la devolución del crédito fiscal.
- e) Fotocopia certificada por el contador de la empresa, de los folios de los libros de compras y de ventas, correspondiente a los períodos solicitados, así como de los libros contables de mayor y estados financieros, en donde se encuentra registrado el crédito solicitado.
- f) Fotocopia certificada por el contador de la empresa, de los documentos que conforman el 60% del crédito fiscal generado en los períodos solicitados.
- g) Listado de facturas que respaldan las ventas de exportaciones realizadas y Fotocopias certificadas por el contador de la empresa, de las facturas más significativas, que amparan el 60% de las exportaciones declaradas.
- h) Listado de los principales proveedores y de los principales clientes.
- i) Inscripción ante la Administración Tributaria del Contador de la empresa.

PETICIÓN:

1. Que se reconozca la calidad con que actúo, con base en la fotocopia legalizada que adjunto de mi nombramiento.
2. Que se admita y se le dé el trámite respectivo a la presente SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
3. Que se tengan por presentados los medios de prueba ofrecidos y acompañados al presente memorial.
4. Que dentro del plazo que estipula la ley, se dicte y se notifique la resolución de mérito que en derecho corresponde, autorizando la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4.848,308.00)** generado y acumulado durante los períodos ya mencionados en el presente memorial.

Guatemala, 10 de septiembre de 2005

MYNOR ABDIEL BONJUBER PINEDA
Representante Legal

3. Proceso de Fiscalización aplicado en las Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal Régimen General

A Programación de la Auditoría Fiscal

Cuando el contribuyente ingresa el expediente de solicitud de devolución de crédito fiscal por medio de la ventanilla especial de recepción de documentos, el receptor lo registra a través del sistema de devoluciones y compensaciones asignándole número de expediente e ingresa datos contenidos en el formulario SAT 2121 y realiza el visado de los requisitos de acuerdo al tipo de solicitud. Después de estos pasos el expediente es trasladado al Técnico de la Sección de Crédito Fiscal del Departamento de Fiscalización que corresponda de acuerdo a la clasificación del contribuyente.

El Jefe de la citada sección al tener el inventario de los expedientes que han ingresado a la sección, procede a asignar por medio del sistema informático utilizado para el efecto, al Supervisor y Auditores los casos a fiscalizar, generando el Nombramiento respectivo el cual es remitido al Jefe del Departamento de Fiscalización para la firma correspondiente. Al estar firmado es entregado al auditor actuante juntamente con el expediente para el proceso de la auditoría correspondiente.

B Requerimiento de Información

Para cumplir con el debido proceso en el trámite de la solicitud de devolución del crédito fiscal y para dar inicio a la ejecución de la auditoría, la autoridad fiscalizadora, por intermedio del auditor tributario actuante, quien debe estar debidamente nombrado para el efecto, procede a notificar el requerimiento de información, con la cual considera satisfacerá las pruebas de auditoría para determinar la procedencia o no del crédito fiscal solicitado. Dicho requerimiento debe ser notificado en el domicilio fiscal del contribuyente, dando un plazo de 3

días hábiles para su cumplimiento de conformidad con el artículo 93 del Código Tributario. A continuación se presenta el Requerimiento de Información, notificado por parte de la autoridad fiscalizadora, elaborado para realizar auditoría por devolución de crédito fiscal a un exportador de energía eléctrica:

REQUERIMIENTO FISCAL DE INFORMACIÓN

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN No. 2005-01-000499-1

Contribuyente: **EXPORELEC, SOCIEDAD ANONIMA**
 NIT: **2315664-3**
 Domicilio Fiscal: **7ª. 1-53 Zona 10, Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala.**

De conformidad con el nombramiento No. **2005-01-000499**, de fecha 16 de septiembre de 2005, por medio del cual se designa a el (los) auditor (es) para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas, amparados en lo que establecen los artículos 19, 98, 100, 101, 112, 113 y 146, del Decreto número 6-91 Código Tributario, y sus reformas; artículo 3 literales a), f), g) e i) del Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala; y, artículo 40 del Acuerdo número 2-98 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria; al contribuyente identificado en el epígrafe, se le requiere la documentación siguiente:

- a) Fotocopia de la constancia de inscripción como Exportador ante el Banco de Guatemala.
- b) Fotocopia autenticada de la Escritura de Constitución de la sociedad y de sus modificaciones.
- c) Declaración Jurada de Devolución de Crédito Fiscal a Contribuyente Exportadores.
- d) Original de los Libros de compras y servicios recibidos; de Ventas y servicios prestados; de Diario, Estados Financieros y Mayor (de este último los folios en donde se encuentren registradas las compras, las ventas, los crédito y débitos fiscales del Impuesto al Valor Agregado).
- e) Original del Triplicado de la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta, y sus Anexos.
- f) Original del Triplicado de las Declaraciones Mensuales del Impuesto al Valor Agregado.
- g) Pólizas de Exportación o Formularios Aduaneros Único Centro Americanos, con su documentación de respaldo (Facturas, Formulario de Control y Autorización de las Exportaciones, Documento de transporte de la energía eléctrica).
- h) Listado de los Principales Proveedores y Clientes locales y extranjeros, que incluyan NIT, Número de Factura, Serie, fecha, valor de las mismas y Número de Póliza o Formulario Aduanero Único Centro Americano.
- i) Integración detallada del saldo Inicial y Final de la Cuenta Contable Cuentas por Pagar y por Cobrar.
- j) Fotocopia de facturas, facturas especiales, Notas de Crédito y Notas de Débito que serán solicitadas en el transcurso de la auditoría, y los documentos de pago a Proveedores (cheques pagados por el Banco y estados de cuenta bancarios).
- k) Integración detallada de facturas, Pólizas o Escrituras, que conforman la cuenta contable Costo de Venta.
- l) Certificación emitida por Administrador del Mercado Mayorista, de los informes de Transacciones Económicas correspondientes a exportaciones y ventas locales de energía eléctrica, realizadas por el contribuyente.
- m) Estudio técnico o declaración por escrito por órgano competente, de las mermas estimadas por la conducción, transportación o distribución de energía eléctrica.

Lo requerido deberá cubrir los períodos comprendidos del **01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005** y deberá ser presentado a los auditores nombrados, en **7ª. Avenida 1-53 Zona 10, Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala**, en el transcurso de los tres días hábiles siguientes de notificado el presente, para su revisión.

Guatemala, 17 de septiembre de 2005

C Procedimientos de Auditoría Realizado por el Auditor Nombrado

Los objetivos que persigue la autoridad fiscalizadora tributaria con la realización de la auditoría fiscal, es atender las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el plazo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, verificar la procedencia del crédito fiscal solicitado por los contribuyentes, y emitir la resolución que corresponda; por tal motivo en la ejecución de la auditoría, el auditor tributario centra su trabajo principalmente en la comprobación de la documentación y sustentación del crédito fiscal para determinar su procedencia o improcedencia, no obstante que también se realizan pruebas a las ventas y débito fiscal, por lo que a continuación se detalla una serie de pruebas y procedimientos de fiscalización que el auditor tributario ejecuta con la documentación presentada por el contribuyente, al vencimiento de los 3 días hábiles siguientes de notificado el requerimiento de información.

GUÍA DE PRUEBAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FISCAL



= Cumple satisfactoriamente la prueba o procedimiento



= No satisface la prueba o procedimiento.

1. Revisión de la Solicitud de Devolución

- | | | |
|-----|--|-------------------------------------|
| 1.1 | Verificar en el Sistema Informático si el contribuyente ha presentado otras solicitudes que contengan en forma parcial o total períodos incluidos en la presente solicitud y corroborar los valores solicitados. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 1.2 | Revisar si el expediente tiene adjunta la documentación según lo que está establecido en el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 25 del Reglamento de la citada Ley. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 1.3 | Revisar que los períodos solicitados no estén prescritos, para el efecto debe verificar la existencia de actos interruptivos. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 1.4 | Verificar que los datos del Contribuyente consignados en la solicitud de devolución correspondan a los registrados en el Registro Tributario Unificado. | <input checked="" type="checkbox"/> |

2. Revisión de Declaraciones

Para realizar las pruebas aplicables a las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado y cruzar la información con los diferentes registros contables, el auditor fiscal cuenta con la siguiente información:

CONTRIBUYENTE		EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA			
NIT		2315664-3			
PERÍODOS		JULIO DE 2004 A JUNIO DE 2005			
CÉDULA		VERIFICACIÓN COMPRAS Y CRÉDITOS DECLARADOS			
PERÍODO	FORMULARIO	Compra	Compra	TOTAL	CRÉDITO
IMPOSITIVO	SAT-2021	Bienes	Servicios	COMPRAS	FISCAL
Julio, 2004	900598	2,320.00	4,782,580.00	4,784,900.00	574,188.00
Agosto	900599	1,500.00	8,445,030.00	8,446,530.00	1,013,584.00
Septiembre	900600	5,000.00	6,463,811.00	6,468,811.00	776,257.00
Octubre	900601	3,250.00	6,228,480.00	6,231,730.00	747,808.00
Noviembre	900602	4,500.00	6,534,399.00	6,538,899.00	784,668.00
Diciembre	900603	1,500.00	6,239,151.00	6,240,651.00	748,878.00
Enero, 2005	900604	2,500.00	4,234,859.00	4,237,359.00	508,483.00
Febrero	900605	5,000.00	18,304.00	23,304.00	2,796.00
Marzo	900606	4,450.00	52,640.00	57,090.00	6,851.00
Abril	900607	3,000.00	134,761.00	137,761.00	16,531.00
Mayo	900608	0.00	0.00	0.00	0.00
Junio	900609	1,720.00	15,900.00	17,620.00	2,114.00
TOTAL		34,740.00	43,149,915.00	43,184,655.00	5,182,158.00

CONTRIBUYENTE		EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA			
NIT		2315664-3			
PERÍODOS		JULIO DE 2004 A JUNIO DE 2005			
CÉDULA		VERIFICACIÓN VENTAS Y DÉBITOS DECLARADOS			
PERÍODO	FORMULARIO	Total	Total Ventas	TOTAL	DÉBITO
IMPOSITIVO	SAT-2021	Exportaciones	Locales	VENTAS	FISCAL
Julio, 2004	900598	5,945,085.40	523,625.65	6,468,711.05	62,835.00
Agosto	900599	9,143,762.50	739,877.57	9,883,640.07	88,785.00
Septiembre	900600	6,826,995.08	246,893.72	7,073,888.80	29,627.00
Octubre	900601	6,612,670.74	0.00	6,612,670.74	0.00
Noviembre	900602	6,527,382.74	275,237.22	6,802,619.96	33,028.00
Diciembre	900603	6,376,268.38	595,754.28	6,972,022.66	71,491.00
Enero, 2005	900604	4,355,899.92	272,755.08	4,628,655.00	32,731.00
Febrero	900605	0.00	29,110.66	29,110.66	3,493.00
Marzo	900606	0.00	72,535.28	72,535.28	8,704.00
Abril	900607	0.00	0.00	0.00	0.00
Mayo	900608	0.00	26,301.45	26,301.45	3,156.00
Junio	900609	0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL		45,788,064.76	2,782,090.91	48,570,155.67	333,850.00

- 2.1 Revise el cumplimiento de la presentación de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria.
- 2.2 Verifique los cálculos aritméticos detallados en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado.
- 2.3 Utilice marcas de auditoría para referenciar el cumplimiento de las formalidades y cálculos aritméticos en la presentación de las Declaraciones mensuales.

3. Revisión de Libros

Para realizar las pruebas aplicables a la revisión de los Libros contables y cruzar la información con lo declarado, el auditor fiscal cuenta con la siguiente información:

CONTRIBUYENTE		EXPORELEC, SOCIEDAD ANONIMA						
NIT		2315664-3						
PERIODOS		JULIO DE 2004 A JUNIO DE 2005						
CEDULA		REVISIÓN REGISTRO CONTABLE CRÉDITO Y DÉBITO FISCAL IVA						
PERIODO IMPOSITIVO	CRÉDITO FISCAL SEGÚN				DÉBITO FISCAL SEGÚN			
	LIBRO COMPRAS	Folio No.	LIBRO MAYOR	Folio No.	LIBRO VENTAS	Folio No.	LIBRO MAYOR	Folio No.
Julio, 2004	574,188.00	3	511,352.92	5	62,835.08	2	62,835.08	6
Agosto	1,013,583.60	4	924,798.29	8	88,785.31	2	88,785.31	9
Septiembre	776,257.32	5	746,630.07	11	29,627.25	3	29,627.25	12
Octubre	747,807.40	6	747,807.60	14	0.00	3	0.00	15
Noviembre	784,667.88	7	751,639.41	16	33,028.47	4	33,028.47	17
Diciembre	748,878.12	8	677,387.61	19	71,490.51	4	71,490.51	20
Enero, 2005	508,483.08	9	475,752.47	21	32,730.61	5	32,730.61	22
Febrero	2,796.50	10	-696.78	24	3,493.28	5	3,493.28	25
Marzo	6,850.80	11	-1,853.43	27	8,704.23	6	8,704.23	28
Abril	16,531.32	12	16,531.32	29	0.00	6	0.00	30
Mayo	0.00	13	-3,156.17	32	3,156.17	7	3,156.17	33
Junio	2,114.40	13	2,114.40	35	0.00	7	0.00	36
TOTAL	5,182,158.42		4,848,307.71		333,850.91		333,850.91	

El crédito fiscal según libro Mayor debe considerarse NETO en cada período, derivado que el crédito fiscal generado ya se encuentra regularizado contablemente contra el débito fiscal.

- 3.1 Establezca que los libros contables, compras y servicios recibidos y ventas y servicios prestados estén debidamente habilitados y autorizados cuando corresponda.
- 3.2 Verifique que los créditos y débitos fiscales declarados estén correctamente registrados en los libros de compras y servicios recibidos y de ventas y servicios prestados, respectivamente.
- 3.3 Verifique que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.
- 3.4 Haga pruebas selectivas de los cálculos aritméticos en los libros contables, compras y servicios recibidos y ventas y servicios prestados de los periodos sujetos a revisión.

4 Revisión de Compras y Servicios Recibidos y Crédito Fiscal

Para proceder a la aplicación de pruebas de auditoría fiscal que a continuación se describen, el auditor cuenta con la siguiente información, la cual corresponde a las facturas recibidas por compra de bloques de energía eléctrica según contrato de suministro suscrito con la Empresa Generadora de

Energía Eléctrica, S.A., propiedad del Instituto Nacional De Electrificación -INDE-, con lo cual se sustenta el 99% del crédito fiscal generado en los períodos solicitados:

PROVEEDOR	FACTURA			VALOR BASE	CRÉDITO FISCAL
	FECHA	No.	TOTAL		
EGEE, S.A (INDE)	31/4/2004	857	5,356,489.60	4,782,580.00	573,909.60
EGEE, S.A (INDE)	31/8/2004	912	9,458,433.60	8,445,030.00	1,013,403.60
EGEE, S.A (INDE)	30/9/2004	1010	7,239,468.32	6,463,811.00	775,657.32
EGEE, S.A (INDE)	30/10/2004	1050	6,975,897.60	6,228,480.00	747,417.60
EGEE, S.A (INDE)	31/11/2004	1130	7,318,526.88	6,534,399.00	784,127.88
EGEE, S.A (INDE)	28/12/2004	1203	6,987,849.12	6,239,151.00	748,698.12
EGEE, S.A (INDE)	31/01/2005	1270	4,743,042.08	4,234,859.00	508,183.08
TOTAL PROVEEDOR PRINCIPAL			48,079,707.20	42,928,310.00	5,151,397.20

- 4.1 Con base en la información proporcionada del registro del libro de compras y servicios recibidos, seleccione los proveedores más importantes, incluyendo las empresas relacionadas.
- 4.2 De los proveedores seleccionados, consolide las compras realizadas y efectúe el cruce de información haciendo uso del Sistema. Realice lo siguiente:
- 4.2.1 Verifique que las facturas de los proveedores estén autorizadas.
- 4.2.2 Que el número de resolución de autorización corresponda al indicado en la factura.
- 4.2.3 Cuando se realice Verificación de Extremos, de los proveedores seleccionados, solicite la siguiente información que cubra el período que coincida con la fecha de las facturas:
- a) Declaración del IVA.
- b) Libros de Compras y Servicios Recibidos y de Ventas y Servicios Prestados.
- c) Facturas emitidas al contribuyente solicitante de la devolución, de ser posible certificadas por el contador de la empresa, caso contrario razone haber tenido a la vista la copia de la original correspondiente.
- d) Aplique la Guía de Verificación de Extremos.

- 4.3 Confirmar a través de la verificación de extremos las cuentas por pagar más significativas, cotejar lo confirmado con la integración de las mismas y examine la documentación de respaldo.
- 4.4 Compare las compras registradas en los estados financieros con el saldo de la cuenta de costo de ventas del libro mayor y si tienen relación con las cuentas por pagar con su respectiva integración, cuando el período solicitado coincida con la declaración definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta.
- 4.5 Verifique si existen anticipos otorgados a proveedores y si existen, seleccione e investigue los valores más significativos y cotéjelo con la documentación de soporte.
- 4.6 Verifique que no se estén incluyendo dentro de los créditos fiscales, el Impuesto al Valor Agregado en la compra de bienes y utilización de servicios que no sean necesarios para conservar la fuente productora de rentas del contribuyente.
- 4.7 Cuando el examen no sea a Contribuyentes Exportadores calificados en el Régimen Especial, verifique que las compras amparadas por facturas especiales, se haya retenido y pagado el IVA.

NIT		2315664-3		
PERÍODOS		JULIO DE 2004 A JUNIO DE 2005		
CÉDULA		COMPARATIVA DE CRÉDITO FISCAL		
		CRÉDITO FISCAL SEGÚN		
PERÍODO IMPOSITIVO	DECLARACIÓN	LIBRO	LIBRO MAYOR	DIFERENCIA MATERIAL
	IVA	COMPRAS	DEUDOR	
Julio, 2004	574,188.00	574,188.00	574,188.00	0.00
Agosto	1,013,584.00	1,013,583.60	1,013,583.60	0.00
Septiembre	776,257.00	776,257.32	776,257.32	0.00
Octubre	747,808.00	747,807.40	747,807.40	0.00
Noviembre	784,668.00	784,667.88	784,667.88	0.00
Diciembre	748,878.00	748,878.12	748,878.12	0.00
Enero, 2005	508,483.00	508,483.08	508,483.08	0.00
Febrero	2,796.00	2,796.50	2,796.50	0.00
Marzo	6,851.00	6,850.80	6,850.80	0.00
Abril	16,531.00	16,531.32	16,531.32	0.00
Mayo	0.00	0.00	0.00	0.00
Junio	2,114.00	2,114.40	2,114.40	0.00
TOTAL	5,182,158.00	5,182,158.42	5,182,158.42	0.00

5 Revisión de Ventas y Débito Fiscal

Para proceder a la aplicación de las pruebas de auditoría fiscal que a continuación se describen, el auditor cuenta con las facturas emitidas por las ventas de bloques de energía eléctrica según contrato de exportación suscrito con la Compañía de Alumbrado Eléctrico de El Salvador de Capital Variable, con sede en la República de El Salvador, y ventas locales por suministro de energía eléctrica a la Empresa Eléctrica de Guatemala S.A., con lo cual se sustenta el 100% del débito fiscal generado en los períodos solicitados:

CONTRIBUYENTE		EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA			
NIT		2315664-3			
PERÍODOS		JULIO DE 2002 A JUNIO DE 2003			
CÉDULA		REVISIÓN DE FACTURAS DE VENTA			
Mes	Facturas del al	Ventas por Exportaciones	Ventas Locales	Total Facturación del mes	DÉBITO FISCAL
Jul-04	201 al 213	Q5,945,085.40	Q523,625.65	Q6,468,711.05	62,835.08
Ago-04	214 al 235	Q9,143,762.50	Q739,877.57	Q9,883,640.07	88,785.31
Sep-04	236 al 244	Q6,826,995.08	Q246,893.72	Q7,073,888.80	29,627.25
Oct-04	245	Q6,612,670.74	Q0.00	Q6,612,670.74	0.00
Nov-04	246 al 257	Q6,527,382.74	Q275,237.22	Q6,802,619.96	33,028.47
Dic-04	258 al 266	Q6,376,268.38	Q595,754.28	Q6,972,022.66	71,490.51
Ene-05	267 al 285	Q4,355,899.92	Q272,755.08	Q4,628,655.00	32,730.61
Feb-05	286 al 307	Q0.00	Q29,110.66	Q29,110.66	3,493.28
Mar-05	308 al 322	Q0.00	Q72,535.28	Q72,535.28	8,704.23
Abr-05	-	Q0.00	Q0.00	Q0.00	0.00
May-05	323 al 336	Q0.00	Q26,301.45	Q26,301.45	3,156.17
Jun-05		Q0.00	Q0.00	Q0.00	0.00
TOTAL VENTAS		Q45,788,064.76	Q2,782,090.91	Q48,570,155.67	333,850.91
		94%	6%	100%	

- 5.1 Verifique que las facturas de ventas y prestación de servicios que realiza el contribuyente, cumplan con los requisitos establecidos en la Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.
- 5.2 Verifique en el libro de ventas la correlatividad en las facturas.
- 5.3 Verifique que las ventas declaradas estén correctamente registradas en los libros de ventas y servicios prestados.
- 5.4 Verifique que el original y las copias de las facturas que aparezcan como anuladas en el libro de ventas se encuentren físicamente anuladas, para el

efecto debe revisar si está el original y sus copias con la anotación de ANULADO.

- | | | |
|------|--|-------------------------------------|
| 5.5 | Determine si las facturas se registraron en el periodo fiscal adecuado, para el efecto examine selectivamente las fechas de las mismas. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5.6 | Revise selectivamente los abonos por devoluciones de ventas, verificando la recepción de los productos devueltos, y compare las cantidades de los abonos con las facturas respectivas. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5.7 | Observe si los desperdicios y mermas de inventarios y materias primas son valorables y si se utilizan y acumulan para su venta, y verifique sus registros. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5.8 | Compare las ventas registradas en los estados financieros con el saldo de la cuenta de ventas del libro mayor y si tienen relación con las cuentas por cobrar y su respectiva integración. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5.9 | Coteje el total de las ventas registradas en el libro de ventas y servicios prestados con las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado y con los asientos del libro mayor. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5.10 | Verifique selectivamente, que los valores consignados en las facturas de ventas locales, están debidamente registrados en el libro de ventas y servicios prestados. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5.11 | Verifique que todas las ventas que realizan sucursales, agencias y subsidiarias se consoliden en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5.12 | Verifique selectivamente que la facturación emitida a favor de personas exentas, esté amparada con la constancia de exención. | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5.13 | Verifique que las facturas de exportación registradas en el libro de ventas estén expresadas en la unidad monetaria nacional, debidamente documentadas, así como su relación con las compras de bienes. | <input type="checkbox"/> X |
| 5.14 | Realice cruce de información de las exportaciones con los registros del Sistema de Información Aduanera. | <input type="checkbox"/> X |
| 5.15 | Analizar el movimiento de devoluciones y rebajas sobre ventas. | <input checked="" type="checkbox"/> |

- 5.16 Verificar si existen anticipos de clientes y si existen, seleccione e investigue los valores más significativos y cotéjelo con la documentación de soporte.
- 5.17 Analizar la antigüedad de las cuentas por cobrar.
- 5.18 Comprobar ventas desde el conocimiento de embarque con lo facturado y registrado en libros, incluyendo datos relevantes (cliente, precio, descripción, cantidad y fecha).
- 5.19 Tome en cuenta para probar las ventas las presencias fiscales realizadas en el momento de la exportación (toma física en aduana), cuando esta se haya efectuado.
- 5.20 Revise selectivamente notas de crédito de los períodos revisados, examinar documentación de respaldo y rastree los asientos contables hacia el registro de ventas.
- 5.21 Elabore cédula de trabajo, donde se integren las ventas según los registros del libro de ventas, Diario Mayor General y Declaración del Impuesto al Valor Agregado y cuando corresponda con la Declaración del Impuesto Sobre la Renta.

De todas las pruebas de auditoría fiscal realizadas, el auditor tuvo resultados satisfactorios, a excepción de los puntos **5.13** y **5.14**, en cuanto a que las ventas registradas y declaradas por el contribuyente como exportaciones, no se encuentran debidamente soportadas por la documentación legal que corresponde, para ser consideradas como tal.

CONTRIBUYENTE		EXPORELEC, SOCIEDAD ANONIMA				
NIT		2315664-3				
PERIODOS		JULIO DE 2004 A JUNIO DE 2005				
CEDULA		DOCUMENTACION DE LAS EXPORTACIONES				
<i>Fecha</i>	<i>FACTURA</i>	<i>CLIENTE</i>	<i>Exportaciones Efectuadas</i>	<i>Cumplimiento</i>		
				1	2	3
11/07/2004	213	CAE de San Salvador	Q5,945,085.40	No	No	No
10/08/2004	225	CAE de San Salvador	Q9,143,762.50	No	No	No
05/09/2004	236	CAE de San Salvador	Q6,826,995.08	No	No	No
05/10/2004	245	CAE de San Salvador	Q6,612,670.74	No	No	No
06/11/2004	256	CAE de San Salvador	Q6,527,382.74	No	No	No
05/12/2004	266	CAE de San Salvador	Q6,376,268.38	No	No	No
10/01/2005	282	CAE de San Salvador	Q4,355,899.92	No	No	No
TOTAL EXPORTACIONES			Q45,788,064.76			

CAE = Compañía de Alumbrado Eléctrico de San Salvador

Cumplimiento:

- 1 = Formulario Aduanero Único Centro Americano
- 2 = Formulario de Control Estadístico de las Exportaciones
- 3 = Documento de Transporte de la mercancía

6 Terminación de la Auditoría:

6.1 Suscriba acta, elabore informe del resultado de la revisión, hoja de liquidación, proyecto de resolución; explicación de ajustes, anexos y audiencia cuando corresponda.



D Resultados de la Auditoría Fiscal

Como resultado de las pruebas y procedimientos de auditoría fiscal especificados en los puntos anteriores, se puede decir que los mismos tuvieron resultados razonables en cuanto a la procedencia del crédito fiscal, sin embargo, como ya se mencionó, el resultado de las pruebas realizadas a las ventas de exportaciones dio como resultado que éstas no se encuentran soportadas por la documentación legal correspondiente.

Al analizar los preceptos legales aplicables al caso, tenemos que dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, está el artículo 2 numeral 4), en donde se define la exportación de bienes y exportación de servicios, y el mismo reza que la Exportación de Bienes: es la venta, **cumplido los trámites legales** (el resaltado no es del documento original), de bienes muebles nacionales o nacionalizados para el uso o consumo en el exterior; y la Exportación de Servicios: Es la prestación de servicios en el país, **cumplidos todos los trámites legales** (el resaltado no es del documento original), 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. Al haber cumplido con todas las condicionantes contenidas en las definiciones anteriores y teniendo toda la documentación de soporte requerida, no hay ningún impedimento para que la autoridad fiscalizadora acepten una venta como exportación.

Observemos que las dos definiciones anteriores tienen un punto central, y es que se “deben cumplir con todos los trámites legales”, claro está que en dicha ley no se indica cuales son esos trámites legales, ni nos refiere a ninguna otra ley, por lo que obviamente nos remitimos a la ley específica que es la Legislación Aduanera, que en este caso es el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, su Reglamento –RECAUCA- y demás disposiciones de aplicación regional.

En el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA- (Aprobado mediante Resolución No. 71-2000 de fecha 30 de octubre de 2000, del Consejo de Ministros de Integración Económica -COMIECO-) Título 6 Capítulo I Sección 6.00 establece, que la Póliza Aduanera de Exportación es el documento que sirve para solicitar la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas destinadas al uso o consumo definitivos en el extranjero; no obstante lo anterior; también en el nuevo Reglamento –RECAUCA II- (Aprobado mediante Resolución No. 101-2002 de fecha 12 de diciembre de 2002, del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, publicado en el Diario de Centro América, Tomo CCLXX, Número 87, Págs. 1-23, de fecha 17 de enero de 2003), en el artículo 80, estipula también que toda mercancía, para ser destinada a un Régimen Aduanero deberá estar amparada en una declaración;

para complementar, en el artículo 84 del mismo cuerpo legal, se detallan los documentos que sustentan la declaración de mercancías, siendo los siguientes:

- a. Factura Comercial.
- b. Documento de Transporte, tales como: Conocimiento de Embarque, Carta de Porte, Guía Aérea u otro documento equivalente.
- c. Declaración del Valor en Aduanas de las mercancías, en su caso.
- d. Certificado de origen de las mercancías, cuando proceda.
- e. Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías, y demás autorizaciones o garantías exigibles en razón de su naturaleza y del régimen aduanero a que se destinen

Correlativamente, el citado Reglamento también contempla en su Título III, Capítulo I, Artículo 49, que el ingreso y salida de personas, mercancías y medios de transporte del territorio aduanero, sólo podrá efectuarse por los lugares habilitados por la legislación aduanera. Los medios de transporte y su carga que crucen las fronteras o lugares habilitados, se someterán al control aduanero al ingreso o salida del territorio aduanero.

Dicho reglamento también estipula en su artículo 108 que *“Las mercancías originarias de los países centroamericanos se declararán en el Formulario Aduanero Único Centroamericano, preferentemente mediante transmisión electrónica, en condiciones que establecen las normas regionales que lo regulan”*.

En concordancia con lo anterior, en la Resolución No. 63-2000 del Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XV) resuelven reiterar a las autoridades que intervienen en las operaciones de comercio y tránsito de

mercancías entre los países centroamericanos, que los únicos documentos exigibles en el comercio intracentroamericano, son los siguientes:

- a) El Formulario Aduanero Único Centroamericano, cuyo formato vigente es el establecido mediante Resolución No. 18-96 (COMRIEDRE) de fecha 18 de marzo de 1996, para el comercio intrarregional de mercancías originarias de los países centroamericanos, que gozan de los beneficios del régimen de libre comercio.
- b) La Declaración de Mercancías para el Tránsito Aduanero Internacional Terrestre, para el tránsito de mercancías procedentes u originarias de los países de la región y/o de terceros países, siempre que la operación se inicie en un país centroamericano, amparados en el Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional, Formulario de Declaración e Instructivo.
- c) Cuando proceda, el Certificado fitosanitario o zoosanitario.
- d) La licencia de Importación.

Dicha Resolución entró en vigencia el día 27 de septiembre de 2000.

En este orden de ideas, es acertado afirmar que los exportadores de energía eléctrica no cumplen con el requisito esencial de forma y de fondo, que es el de soportar las exportaciones efectuadas de energía eléctrica con el respectivo Formulario Aduanero Único Centro Americano, por lo tanto dejan de tener validez como exportaciones las facturas emitidas; y paralelamente las mismas no se efectuaron por las vías habilitadas por la autoridad aduanera.

Derivado de lo anterior, el ente fiscalizador al emitir la Resolución por la petición de la Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado realizada por la empresa Exporelec S.A., lo hace de la siguiente forma:

4. Resolución Desfavorable a la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal

Con fecha 30 de noviembre de 2005, la empresa Exporelec S.A., es notificada por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de la Resolución de la solicitud de devolución de crédito fiscal, la cual en su parte resolutive determina denegar la solicitud de devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado. A continuación se presenta un ejemplo de Resolución de Denegatoria emitido por parte del ente fiscalizador:

EJEMPLO DE RESOLUCIÓN DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

RESOLUCIÓN No. CRC-DF-SIVA-RG-683-2005
EXPEDIENTE No. 2005-02-01-05-0006294

Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala, 08 de diciembre de 2005.

ASUNTO: Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de **Q.4.848,308.00**, del contribuyente **EXPORELEC, SOCIEDAD ANONIMA, NIT 2315664-3**, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos de julio 2004 a junio 2005.

SE TIENE A LA VISTA PARA RESOLVER, CON LOS ANTECEDENTES RESPECTIVOS, EL ASUNTO RELACIONADO Y,

CONSIDERANDO:

Que el contribuyente **EXPORELEC, SOCIEDAD ANONIMA, NIT 2315664-3**, mediante memorial presentado el 10 de septiembre de 2005, solicitó a la Administración Tributaria la devolución del 100% del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado en los períodos impositivos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005, el cual asciende a **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4.848,308.00)**.

CONSIDERANDO:

Que derivado de la auditoría efectuada, se estableció que las ventas totales reportadas como exportaciones ante la Administración Tributaria mediante las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado presentadas durante los períodos

RESOLUCIÓN No. CRC-DF-SIVA-RG-683-2005
EXPEDIENTE No. 2005-02-01-05-0006294

comprendidos de **julio de 2004 a junio 2005**, no se encuentran soportadas por la documentación legal correspondiente, es decir que no se encuentran respaldadas por los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos, documentos legales autorizados y utilizados para legalizar las transacciones de comercio exterior a nivel Centro Americano, según los convenios suscritos entre los países miembro del Tratado de Integración Económica Centroamericana, y Legislación Aduanera Centroamericana vigente; agregado a lo anterior no se tiene certeza en cuanto a que las exportaciones de energía eléctrica fueron realmente trasladadas a la república de El Salvador, ya que no existen procedimientos que involucren o den una participación operativa a la autoridad aduanera guatemalteca, para avalar este tipo de transacciones que se realizan por medio de interconexiones del tendido eléctrico de Guatemala y El Salvador.

CONSIDERANDO:

Que derivado de lo anterior, el contribuyente no encuadra dentro de la figura de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, ya que al no estar debidamente documentadas las exportaciones de conformidad a la normativa legal aplicable, la calidad de exportador no le es aplicable y por consiguiente dicho contribuyente queda excluido del derecho que tienen los exportadores de bienes y de servicios para que proceda la devolución correspondiente del crédito fiscal.

POR TANTO:

La Superintendencia de Administración Tributaria, con base en lo considerado y con fundamento en lo establecido en los artículos 37, 52, 53 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-); artículos 49, 80, 84, 91 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II); Resolución No. 63-2000 del Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XV); Artículos 2 numeral 4) segundo párrafo, 16, 18 y 23 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes en los períodos fiscalizados.

RESUELVE:

1. Denegar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por el contribuyente **EXPORELEC, SOCIEDAD ANONIMA, NIT 2315664-3**, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos de **julio de 2004 a junio de 2005**, por la cantidad de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4.848,308.00)**, por haberse establecido que el contribuyente solicitante no encuadra dentro de la figura de exportador, porque al requerírsele que soportara las supuestas exportaciones de energía eléctrica con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos se comprobó que no contaba con los mismos.

2. Notifíquese la presente Resolución al contribuyente **EXPORELEC, SOCIEDAD ANONIMA**, en 7ª. Avenida 12-53 Zona 10, Municipio y Departamento de Guatemala. Diligenciado, adjúntese al expediente y trasládese al Archivo de la Superintendencia de Administración Tributaria, para su guarda y futuras referencias.

Por delegación del Superintendente de
Administración Tributaria según Resolución
No. SAT-S-084-2005 de fecha 30 de junio de 2005

5. Análisis de la Resolución de Denegatoria

En virtud que la solicitud de devolución fue resuelta desfavorablemente, el contribuyente acude nuevamente a solicitar asesoría al Contador Público y Auditor que lleva el caso, a efecto que realice un análisis de la misma y proponga los cursos de acción a tomar más favorables.

Evidentemente el asesor y consultor contratado falló al no haber considerado el requisito de que las exportaciones de energía eléctrica debían estar amparadas por el Formulario Aduanero Único Centro Americano, lo cual es justificable toda vez que no existe una normativa definida, tanto del lado de la Administración Tributaria como del Administrador del Mercado Mayorista, que especifique el procedimiento aduanero que deben cumplir los generadores y comercializadores al momento de exportar energía eléctrica así como los que la importan.

En cuanto al análisis de la resolución de denegatoria, el asesor considera que la Superintendencia de Administración Tributaria resolvió denegar la referida solicitud, únicamente porque no se cumplió con un requisito formal aduanero que se encuentra estipulado en la legislación aduanera Centroamericana, sin embargo, no existe ninguna objeción por parte del ente fiscalizador, en cuanto a la procedencia del crédito fiscal que se solicita, por lo que el curso de acción a tomar es el de impugnar la referida resolución toda vez que considera que

únicamente se está infringiendo un procedimiento formal aduanero que puede ser enmendado dentro del proceso administrativo.

Previo a la elaboración del memorial de Recurso de Revocatoria, el Asesor hace un análisis comparativo de los diferentes procesos y requisitos que se cumplen o exigen en una exportación de producto tradicional contra los que se exigen en una exportación de energía eléctrica, para luego llegar a una conclusión respecto a la orientación que se le dará al expediente de solicitud de devolución de crédito fiscal.

6. Comparación de Procedimientos de Exportación de una Mercancía Tradicional y una Exportación de Energía Eléctrica

De conformidad con el análisis de leyes, reglamentos y normativas aplicables a las exportaciones las cuales ya fueron citadas en su oportunidad, y con el fin de visualizar la disfunción de procedimientos que existe entre la realización de una exportación de Mercancías Tradicionales y una exportación de Energía Eléctrica, así como demostrar la ausencia de procedimientos aduaneros en éste último, a continuación se presenta un esquema comparativo de los diferentes procedimientos que se realizan en cada una de dichas actividades, para posteriormente presentar las sugerencias correctivas que corresponda.

PROCEDIMIENTOS PARA REALIZAR UNA EXPORTACIÓN DE

Mercancía Tradicional	Energía Eléctrica
El vendedor Guatemalteco propone, cantidad, precios y calidad de los bienes al comprador Salvadoreño	CONTRATO: El Comercializador Guatemalteco como Agente del Mercado Eléctrico Regional, coloca por medio de la suscripción de un contrato de compra-venta, Bloques de energía eléctrica con el cliente Salvadoreño.
El vendedor prepara la mercancía a exportar y contrata seguro y flete.	SOLICITUD DE INCORPORACIÓN: El Agente Comercializador Guatemalteco requerirá al Administrador del Mercado Mayorista la incorporación del contrato al Mercado a Término del Mercado Mayorista, para tomarlo en cuenta en su programación de despacho, previo a llenar los siguientes requisitos: a) Presentar una solicitud al Administrador del Mercado Mayorista (AMM) para que se agregue al Mercado a Término el nuevo contrato o modificación de uno existente que implique cambio en la cantidad de energía y potencia comprometida.

	<p>b) Proporcionar a través de una declaración jurada un resumen de las condiciones contractuales más importantes, tales como: precio, plazo, punto de entrega, fórmulas de ajuste, penalizaciones, acuerdos sobre el pago de peaje, con el objetivo de facilitar la administración del contrato al Administrador del Mercado Mayorista.</p>
<p>El contribuyente exportador de Guatemala transmite electrónicamente a la Ventanilla Única Para las Exportaciones (VUPE) el Formulario Aduanero Único Centro Americano de Exportación (FAUCA) o presenta dicho formulario para la captura de datos en la VUPE.</p>	<p>GARANTIA: El Administrador del Mercado Mayorista pondrá a disposición y a favor del Operador Regional una garantía de pago de cada participante habilitado para importar y exportar, para cubrir sus responsabilidades derivado de las transacciones que efectúen en el Mercado Eléctrico Regional, la cual cubrirá y garantizará las penalizaciones, cargos del Operador Regional, honorarios por servicios y cualquier otra requerida. Este instrumento financiero deberá estar siempre vigente, como requisito esencial para realizar transacciones en dicho mercado.</p>
<p>La VUPE recibe formulario y lo transmite a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para el registro de la exportación en su Sistema de Información Aduanera Guatemalteca (SIAG)</p>	<p>PROGRAMACIÓN LOCAL: Semanalmente el Administrador del Mercado Mayorista (AMM) programará la operación del sistema de la siguiente semana (de domingo a sábado) de manera de obtener el mínimo costo de operación para satisfacer la demanda prevista, utilizando para ello modelos de planificación diaria-horaria. Para obtener esta programación, cada participante del Mercado Mayorista debe presentar antes de las 14:00 horas del día jueves de cada semana ante el AMM toda la información previamente estipulada, para que a las 15:00 horas del día viernes el AMM presente a los Participantes del Mercado Mayorista, el resultado de la programación semanal. Para la planificación diaria-horaria, a las 12:00 de cada día, el AMM debe contar con la información de los participantes de las demandas y ofertas relativa al día siguiente, programación que es presentada a los participantes a las 16:00 por parte del AMM.</p> <p>PROGRAMACIÓN REGIONAL: Cada día, los Operadores del Sistema y de Mercado (OS&M) intercambiarán con el Ente Operador Regional (EOR) la información suministrada por los Agentes, referida a transacciones contractuales regionales, con el objeto de verificar la consistencia y realizar la programación de los despachos del día siguiente.</p>
<p>La SAT somete a un proceso informático la validación de la información del Formulario Aduanero Único Centro Americano (FAUCA) en el cual se pueden dar dos situaciones: 1) Devuelve a la Ventanilla Única Para las Exportaciones mensaje de error, si dicho formulario no llenara algún requisito; 2) o consigna la firma electrónica de aceptación cuando la información está correcta, generando el número de registro de la exportación, por Ej. FGE-5555555, impreso en la casilla 4 del FAUCA.</p>	<p>DESPACHOS: Durante la operación en tiempo real, el Administrador del Mercado Mayorista (AMM) seguirá el despacho diario de acuerdo a lo programado, coordinando el uso de las unidades con control automático de generación para llevar la Regulación de Frecuencia, el uso del sistema de transporte y las interconexiones internacionales. Cuando tales unidades se aproximen a los límites de control, el AMM ordenará a Generadores individuales el incremento o decremento de los valores programados para mejorar el seguimiento de la carga.</p>
<p>La Ventanilla Única Para las Exportaciones transmite vía electrónica a la Dirección General de la Renta de Aduanas de El Salvador (DGRA) el FAUCA de exportación para</p>	<p>POSTDESPACHOS: Diariamente a las 14:00 hrs. el Administrador del Mercado Mayorista emitirá a todos los Participantes del Mercado Mayorista un informe con los resultados de la operación del día anterior, información que será consolidada en un informe semanal y mensual. Antes de</p>

su validación.	las 15:00 horas de cada día hábil, los Operadores del Sistema y de Mercado (OS&M) deberán enviar al Ente Operador Regional (EOR) la estimación indicativa de los resultados del día anterior incluyendo para cada transacción internacional ejecutada, la energía importada y exportada en la línea de interconexión internacional.
La Dirección General de Rentas de Aduanas de El Salvador traslada información de número de importación y monto a pagar, a su portal de Internet (www.aduana.gob.sv) al momento de dar por aceptada la transmisión.	<p>LIQUIDACION DE TRANSACCIONES: La liquidación de las transacciones económicas será efectuada por el Administrador del Mercado Mayorista sobre la base de los registros del Sistema de Medición Comercial, del sistema de control supervisorio y de las cláusulas de los Contratos a Término. El período de liquidación corresponde a un mes calendario, que va de las 0:00 horas del primer día, hasta las 24:00 horas del último día del mes. A este documento se le denomina Informe de Transacciones Económicas.</p> <p>La información económica resultante de las transacciones internacionales se intercambiará entre cada Operador del Sistema y de Mercado de los países involucrados y el Ente Operador Regional, también al final de cada mes.</p>
El contribuyente importador de El Salvador consulta número de importación y monto a pagar en página web de la DGRA, utilizando el número de registro de la exportación en Guatemala (impreso en la casilla 4 del FAUCA de exportación) y realiza el pago de los tributos que correspondan	<p>INFORME DE TRANSACCIONES ECONOMICAS: El Administrador del Mercado Mayorista emitirá el Informe de Transacciones Económicas a más tardar cinco (5) días hábiles después de la fecha de cierre, en la que se detallará, para cada participante, los importes acreedores resultantes de sus transacciones en el Mercado Mayorista durante el período de facturación inmediato anterior. El Ente Operador Regional debe aplicar las conciliaciones y liquidaciones entre los Operadores del Sistema y de Mercado (OS&M) y al final integrar el resultado en el Documento de Transacciones Económicas Regionales (DTER), a cada uno de los OS&M responsables, para que éstos realicen su liquidación entre los agentes habilitados de su país.</p>
Seguidamente el Exportador deberá presentar las mercancías, el FAUCA y la documentación de soporte (incluida la certificación del pago realizado) para la salida de Guatemala e ingreso a El Salvador, para el despacho aduanero correspondiente.	<p>FACTURACION: Para la liquidación monetaria el Administrador del Mercado Mayorista (AMM) utilizará los servicios de un Banco del Sistema (Banco Liquidador), el cual se encargará de cobrar a los Deudores y pagar a los Acreedores. A cada participante acreedor se le remitirá el Informe de Transacciones Económicas y un informe del estado de la cuenta del AMM en la que serán depositados los pagos de los participantes deudores. Una copia del resumen de Pagos y Cobros será enviado al Banco Liquidador para los correspondientes cobros y pagos.</p> <p>Al finalizar el plazo concedido a los deudores para el pago, el AMM remitirá a cada acreedor una lista de los deudores a quienes debe facturar y las cantidades correspondientes, conforme lo recibido en la cuenta del AMM. Cada acreedor debe emitir las facturas respectivas en un plazo máximo de 5 días hábiles y remitirlas al AMM, quien las enviará posteriormente a cada deudor.</p> <p>Por las transacciones de exportación, el Ente Operador Regional emite a cada Operador del Sistema y de Mercado que resulte acreedor por las transacciones internacionales, una nota de crédito por el resultado neto de sus transacciones, de acuerdo a los resultados contenidos en el Documento de Transacciones Económicas Regionales.</p>

Si como resultado del proceso de selectivo y aleatorio corresponde la verificación física de la documentación y mercancía, ésta se llevará a cabo en las instalaciones de los almacenes habilitados para este fin, de lo contrario, el interesado podrá disponer de sus mercancías de forma inmediata	PAGOS: Los deudores deberán hacer el pago a más tardar 5 días hábiles después de haber recibido el Informe de Transacciones Económicas. El pago deberá realizarse al Banco Liquidador a nombre de una de las cuentas del Administrador del Mercado Mayorista. El Banco liquidador depositará los importes correspondientes a los acreedores, en las cuentas indicadas por cada uno de éstos, dentro de las veinticuatro (24) horas posteriores al vencimiento del plazo para el pago estipulado.
---	---

De acuerdo a lo anterior, queda demostrado que el incumplimiento de los trámites legales aduaneros por parte de los exportadores de energía eléctrica, está directamente relacionado a que actualmente en la normativa técnica aplicable a las operaciones internacionales del mercado eléctrico, tales como la Ley General de Electricidad, el Reglamento de la citada ley, Normas de Coordinación Comercial y Operativa y Reglamento Transitorio del Mercado Eléctrico Regional, no está contemplado el cumplimiento a este tipo de obligaciones, lo cual tiene sus repercusiones en el futuro, tal el caso de la denegatoria de la devolución de crédito fiscal por no estar documentadas sus ventas de exportación, caso que se analiza en el presente capítulo.

7. Incidencia Financiera y Contable

La denegatoria de la solicitud de devolución del crédito fiscal por la cantidad de Q.4,848,308.00, ha incidido en que la empresa Exporelec S.A., presente problemas de liquidez financiera, por lo que al no contar con el capital de trabajo, que en el presente caso se encuentra representado por el crédito fiscal acumulado, opta como única alternativa acudir al sistema financiero para la captación de ese efectivo a través de la suscripción de un contrato de préstamo, estando conscientes de que eso les repercutirá en gastos financieros extraordinarios. El referido préstamo se formaliza con fecha 08 de diciembre de 2005 a una tasa de interés anual del 12.8% a un plazo de 200 días.

8. Procedimientos Correctivos Sugeridos por el Asesor Fiscal para el Cumplimiento de Requisitos Aduaneros de una Exportación de Energía Eléctrica

El asesor fiscal visualizando los posibles cursos de acción a tomar, determina que para no incurrir nuevamente en omisiones de obligaciones tributarias aduaneras y correlativamente para desvanecer el argumento de la Administración Tributaria, en cuanto a que los exportadores de energía eléctrica no les asiste el derecho para que proceda la Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, argumento sustentado esencialmente porque las exportaciones del contribuyente no están soportadas por el Formulario Aduanero Único Centro Americano, el cual consideran como un documento aduanero probatorio indispensable para aceptar una venta como Exportación; recomienda que la empresa Exporelec Sociedad Anónima, en su facultad como Agente Comercializador del Mercado Mayorista de Electricidad Guatemalteco, presente memorial con fecha 09 de diciembre de 2005 ante el Administrador del Mercado Mayorista (ente coordinador y administrador del Mercado Mayorista Guatemalteco que actúa como intermediario en las transacciones internacionales de exportación de energía eléctrica que efectúan los agentes comercializadores), solicitándole sus gestiones ante la Superintendencia de Administración Tributaria, a efecto de que siendo ésta la entidad pública que ejerce la autoridad aduanera en la República de Guatemala de conformidad con el artículo 3 literales b) y h) del Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y de acuerdo a las facultades conferidas a la Intendencia de Aduanas en el artículo 24 literal j) y m) del Acuerdo del Directorio No. 2-98, Reglamento Interno, emita una opinión o dictamen de tipo aduanero, por medio del cual se establezcan los lineamientos aduaneros que permitan cumplir a un exportador de energía eléctrica con los requisitos contenidos en la legislación aduanera vigente, en virtud de que tanto en la normativa técnica como en la fiscal no está contemplado este tipo de procedimiento.

A Opinión Aduanera:

De conformidad a la consulta planteada por el Administrador del Mercado Mayorista, la Unidad de Asesoría y Resoluciones Tributarias, de la Intendencia de Recaudación y Gestión, conjuntamente con la Sección de Resoluciones y Dictámenes de la Intendencia de Aduanas, ambas de la Superintendencia de Administración Tributaria, después de tomar en cuenta todos los preceptos legales aplicables, tanto técnicos como fiscales-aduanales y haciendo la salvedad que de conformidad con el artículo 102 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la respuesta no tiene carácter de resolución, por lo que no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado, emiten la Opinión No. **SAT-IRG-CRC-UART-O-2005-03-01-000059** la que fue notificada con fecha 20 de diciembre de 2005, por medio de la cual se establece lo siguiente:

“Toda transacción de importación y exportación de energía eléctrica efectuada por Agentes del Mercado Mayorista de Guatemala, habilitados para operar en el Mercado a Término del Mercado Eléctrico Nacional como en el Mercado Eléctrico Regional y por tratarse de una mercancía generada y comercializada en el territorio Centroamericano, deberá documentarse su ingreso o egreso a través de un Formulario Aduanero Único Centro Americano –FAUCA-, el cual deberá presentar, por cada compra o venta de energía negociada con otro país centroamericano, ante la Aduana más cercana a la Línea de Transmisión en que se lleva a cabo la interconexión internacional para importar o exportar la energía eléctrica. Cuando se trate de Exportación, el Formulario Aduanero Único Centro Americano debe ser acompañado de la Factura de venta de energía eléctrica emitida por el Agente del Mercado Mayorista de Guatemala vendedor y por una certificación emitida por el Administrador del Mercado Mayorista del Informe de

Transacciones Económicas en donde participó el exportador, para dar certeza jurídica a la autoridad aduanera al momento de validar los referidos FAUCAS.

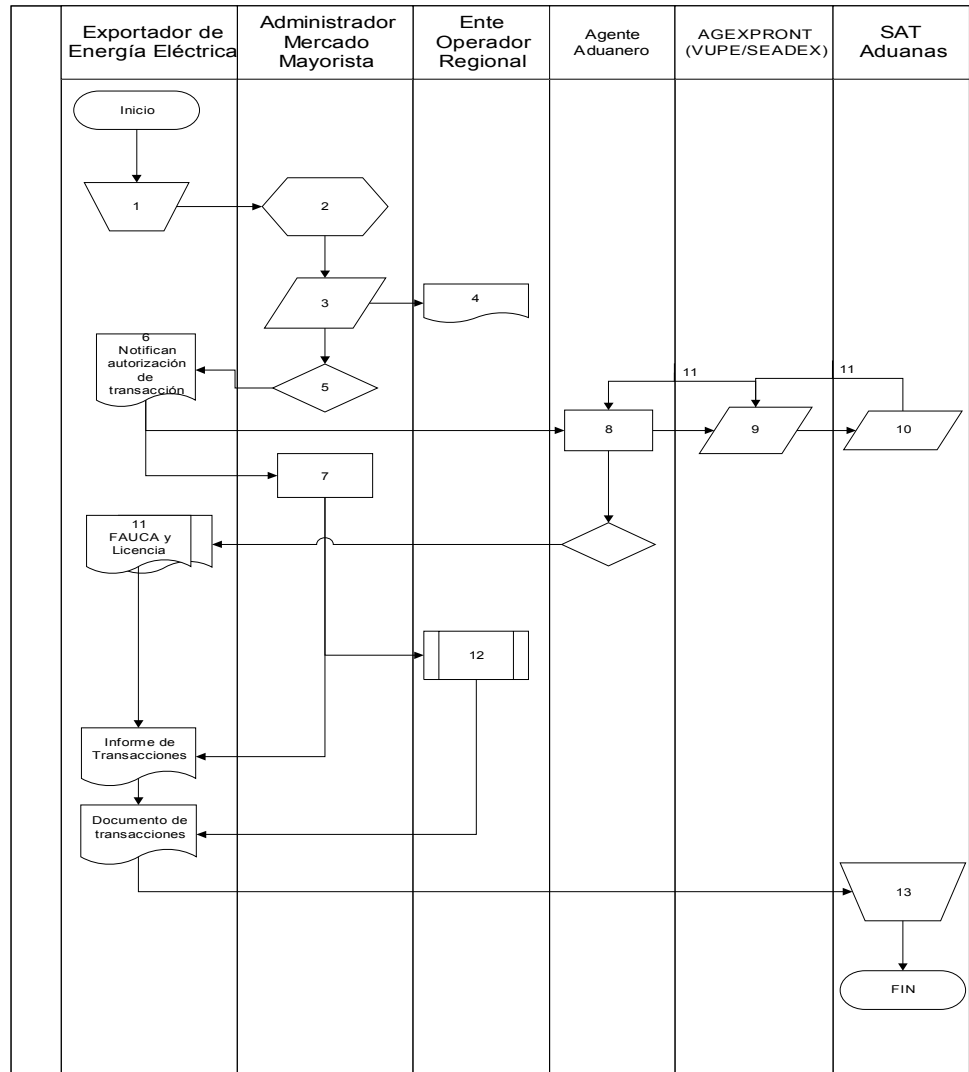
B Cumplimiento a posteriori de Autorización de Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos

Con base a la opinión obtenida de la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto a los procesos que se deben seguir para obtener de la autoridad aduanera, la autorización de los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos y con el propósito de que las exportaciones de energía eléctrica cumplan no sólo con los requerimientos técnicos sino que también aduanales, con fecha 21 de diciembre de 2005, la empresa Exporelec Sociedad Anónima, procedió a elaborar y presentar ante la Aduana Pedro de Alvarado, por intermedio de un agente aduanero autorizado, los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos que amparan las facturas de exportación emitidas por las ventas de energía eléctrica realizadas a la empresa “Compañía de Alumbrado Eléctrico de Capital Variable” de El Salvador.

C Recomendación Técnica del Asesor

En concordancia con lo anterior, el asesor fiscal en su intención de que el exportador de energía eléctrica no incurra en el mismo error, hace una recomendación técnica, y para el efecto propone a su cliente el proyecto del proceso que debe seguir para validar oportunamente sus exportaciones de energía eléctrica y así satisfacer no sólo con los requerimientos técnicos sino que con sus obligaciones tributarias aduaneras.

FLUJOGRAMA DEL PROCESO TÉCNICO Y ADUANERO PARA VALIDAR LAS EXPORTACIONES DE ENERGÍA ELÉCTRICA



NARRATIVA DEL PROCESO TÉCNICO Y ADUANERO PARA VALIDAR LAS EXPORTACIONES DE ENERGÍA ELÉCTRICA

PASO	DESCRIPCIÓN
1	El Agente exportador de energía eléctrica suscribe contrato de exportación con su cliente en la República de El Salvador.
2	Una vez suscrito y formalizado el contrato de exportación, el Agente comercializador procede a solicitar por medio de formulario autorizado su incorporación al Administrador del Mercado Mayorista (AMM) dentro del mercado a término y presenta declaración jurada indicando los aspectos más importantes del contrato.
3	El AMM verifica la habilitación del comercializador para efectuar transacciones en el Mercado Eléctrico Regional, la vigencia de la Garantía de Pago y si dicha garantía cubre el monto de la transacción solicitada; así mismo cruza información con el Ente Operador Regional a efecto de confirmar si las transacciones contractuales regionales son consistentes con el importador.
4	El AMM al verificar que la información del exportador es consistente procede a cruzar información con el Ente Operador Regional (EOR) a efecto de confirmar si las transacciones contractuales regionales con el cliente del país importador son consistentes para proceder a su programación.
5	Constatado los aspectos de los pasos 3 y 4 anteriores, el AMM aprueba incluir el contrato dentro de la programación del despacho semanal de la energía eléctrica demandada, estableciendo el día y la hora y notifica la confirmación al exportador.
6	Antes de las 12 horas del día anterior al despacho, el exportador prepara la información técnica y comercial y la remite al AMM para que la misma sea procesada y analizada para verificar su consistencia.
7	Una vez validada la información por el AMM la programación del despacho definitivo para el día siguiente, es presentada a los Agentes participantes antes de las 16 horas.
8	Cuando el exportador ya cuenta con la confirmación de la transacción por parte del AMM, inicia los trámites legales a través de su Agente Aduanero para proceder a legalizar las exportaciones, mediante la emisión del FAUCA.
9	El Agente Aduanero transmite electrónicamente el FAUCA a la Ventanilla Unica Para las Exportaciones (VUPE) para que gestione ante el Servicio Electrónico de Autorización de las Exportaciones la licencia respectiva y ante la Autoridad Aduanera para la validación y registro del FAUCA.
10	El FAUCA es retransmitido por la VUPE vía electrónica al servicio aduanero de la SAT, el cual es sometido a un proceso informático previo a su validación y registro. Si el sistema no detecta errores lo valida asignándole el Número de FAUCA de exportación y genera la firma electrónica de autorización, siendo remitido siempre por el sistema al Agente Aduanero que solicitó.
11	Una vez validado y autorizado el FAUCA y obtenido la licencia de exportación, el agente aduanero remite los documentos al exportador, para que al momento de realizar la exportación, sean presentadas a la aduana más cercana a la línea de transmisión por donde se efectuará la exportación para su validación y registro.
12	El AMM a través de su Centro de Despacho de Carga efectúa la exportación según lo programado con el Ente Operador Regional.
13	Cuando ya se efectuó la exportación física de la energía eléctrica, el exportador debe presentar ante la aduana más cercana a la línea de la interconexión eléctrica en donde se efectuó la exportación, certificación del Informe de Transacciones Económicas emitido por el AMM y el Documento de Transacciones del Mercado Eléctrico Regional emitido por el Ente Operador Regional a efecto que la aduana proceda a consignar en el FAUCA la certificación correspondiente.

9. Preparación de Memorial de Defensa

En función de los argumentos planteados por la Administración Tributaria, el CPA contratado por el contribuyente Exporelec S.A., decide no aceptar la denegatoria del crédito fiscal, en virtud que los argumentos bajo los cuales la SAT ha resuelto, ya no tienen ningún sustento legal. Analicemos la resolución: El contribuyente exportador de energía eléctrica cuenta con el derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, derivado que sus débitos fiscales no son suficientes para compensar su crédito fiscal, por lo que dentro de su contabilidad existe un saldo a su favor. La solicitud es denegada porque a criterio del ente fiscalizador el contribuyente solicitante no encuadra dentro de la figura de exportador que estipula la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debido a que no cumplió con la normativa aduanera vigente del país, toda vez que además de haber registrado y declarado ventas de exportación también es cierto que debió documentar adecuadamente cada una de esas ventas lo cual se consigue esencialmente presentando ante la autoridad aduanera el Formulario Aduanero Único Centro Americano para su registro y validación correspondiente para que el mismo surta sus efectos probatorios respectivos, sin embargo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no limita el derecho a la devolución del crédito fiscal por el incumplimiento a requisitos formales de este tipo. Si bien es cierto, el contribuyente solicitó el crédito fiscal acumulado cuando aún no estaba establecido el procedimiento aduanero, para que un exportador de energía eléctrica cumpliera con la obligación tributaria aduanera de validar sus exportaciones mediante el FAUCA respectivo, con fecha **20 de diciembre de 2005**, ya se contaba por parte de la SAT con un dictamen en cuanto a este procedimiento, por lo que con fecha **21 de diciembre de 2005** se procedió a solicitar ante la Aduana Pedro de Alvarado la autorización y validación respectiva.

Habiendo enmendado el error de no haber solicitado la autorización de los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos de Exportación ante la autoridad aduanera al momento de efectuar la exportaciones, con lo cual queda desvirtuado el argumento de la Administración Tributaria para denegar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, se inicia el proceso de defensa con la interposición del Recurso de Revocatoria ante el órgano que resolvió denegar la solicitud presentada. Este recurso es interpuesto por el contribuyente dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de notificada la resolución desfavorable, por lo que con fecha **22 de diciembre de 2005**, es presentado el recurso de revocatoria.

Es importante indicar que en el recurso de revocatoria el contribuyente incluya todos los argumentos de hecho y de derecho que los sustenten; es en esta instancia en la cual el contribuyente debe exponer por qué está en desacuerdo con la resolución planteada por el ente fiscalizador.

Al decir que debe incluirse todo lo que de hecho corresponde, significa que el contribuyente debe aportar como medios de prueba que sustentan su inconformidad a la resolución que le fue notificada, todos los documentos que pone a disposición del ente fiscalizador para que éste realice las verificaciones que considere necesarias. Al referirnos a derecho, quiere decir que aportamos los argumentos legales que el contribuyente considera que sustentan su inconformidad, es decir que el contribuyente debe indicar dentro del recurso de revocatoria la normativa legal que le ampara para impugnar la resolución emitida por el ente fiscalizador, así mismo qué derechos le están siendo violentados al ser denegada la solicitud presentada.

MODELO DE RECURSO DE REVOCATORIA

Señor:

Superintendente de Administración Tributaria, SAT

MYNOR ABDIEL BONJUBER PINEDA, mayor de edad, casado, guatemalteco, ingeniero electricista, de este domicilio, atentamente, comparezco, y

EXPONGO:

1. Actúo en mi calidad de Representante legal de la entidad **EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA** NIT. **2315664-3**; calidad que acredito con la fotocopia legalizada de mi nombramiento contenido en el Acta Notarial autorizada en la ciudad el trece de diciembre de 2004 por el notario Juan Carlos de la Cerda, el cual se encuentra registrado en el Registro Mercantil General de la República con el número 262626, folio 46, libro 96 de auxiliares de comercio el catorce de diciembre de 2004, la cual acompaño.
2. Señalo para recibir notificaciones la 7ª. Avenida 12-53 Zona 10 de esta ciudad.
3. Atentamente comparezco a interponer **RECURSO DE REVOCATORIA**, y, para tal efecto;

EXPONGO:

1. DE LA IDENTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE SE IMPUGNA:

La resolución que se impugna es la Número **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005** de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2. DE LA FECHA DE NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE SE IMPUGNA:

La Resolución que se impugna le fue notificada a mi representada el día 8 de diciembre de 2005.

3. DE LA EXPOSICIÓN DE LOS MOTIVOS POR LOS CUALES SE RECURRE:

A) Antecedentes:

El 10 de septiembre de 2005, mi representada solicitó al señor Superintendente de Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal acumulado del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del **01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005**, el cual asciende a la cantidad de Q.4.848,308.00, en cuya oportunidad se acompañaron las pruebas correspondientes con que se acredita el derecho de mi representada para que se le devuelva el crédito fiscal solicitado, dichas pruebas obran en el expediente.

B) De la Resolución que resolvió la solicitud planteada:

Como consecuencia de la solicitud planteada, el Superintendente de Administración Tributaria dictó la Resolución No. **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005**, mediante la cual se resuelve: "Denegar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por el contribuyente **EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA**, NIT **2315664-3**, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos de **julio de 2004 a junio de 2005**, por la cantidad de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO**

QUETZALES EXACTOS (Q.4.848,308.00), por haberse establecido que mi representada no encuadra dentro de la figura de exportador, porque al requerírsele que soportara las supuestas exportaciones de energía eléctrica con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos se comprobó que no contaba con los mismos.

Para dictar la referida resolución, básicamente se argumentó lo siguiente: **“CONSIDERANDO:** Que derivado de la auditoría efectuada, se estableció que del total de las ventas reportadas ante la Administración Tributaria como exportaciones, mediante las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado presentadas durante los períodos comprendidos de **julio de 2004 a junio 2005**, no se encuentran soportadas por la documentación legal correspondiente, es decir que no se encuentran respaldadas por los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos, documento legal probatorio, autorizado por la autoridad aduanera y utilizado por los contribuyentes exportadores para legalizar sus transacciones de comercio exterior a nivel Centro Americano, según los establecen los convenios suscritos entre los países miembro del Tratado de Integración Económica Centroamericana, y Legislación Aduanera Centroamericana vigente; agregado a lo anterior no se tiene certeza en cuanto a que las exportaciones de energía eléctrica fueron realmente trasladadas a la república de El Salvador, en virtud que no existen procedimientos que involucren o den una participación operativa a la autoridad aduanera guatemalteca, para avalar este tipo de transacciones que se realizan por medio de interconexiones del tendido eléctrico de Guatemala y El Salvador. **CONSIDERANDO:** Que derivado de lo anterior, el contribuyente no encuadra dentro de la figura de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, ya que al no estar debidamente documentadas las ventas por exportaciones de conformidad a la normativa legal aduanera aplicable, la calidad de exportador no le es aplicable al contribuyente solicitante y por consiguiente técnica y legalmente queda excluido del derecho que tienen los exportadores de bienes y de servicios para que le proceda la devolución del crédito fiscal. **POR TANTO:** La Superintendencia de Administración Tributaria, con base en lo considerado y con fundamento en lo establecido en los artículos 37, 52, 53 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-); artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II); Artículos 2 numeral 4) segundo párrafo, 16, 18 y 23 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes en los períodos impositivos fiscalizados,”

a. **De los argumentos que se esgrimen a favor del recurso que se plantea:**

Mi representada, no está de acuerdo con la resolución que denegó la solicitud de devolución del crédito fiscal acumulado durante los períodos comprendidos del **01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005**, por la cantidad de cuatro millones ochocientos cuarenta y ocho mil trescientos ocho quetzales exactos (Q.4.848,308.00).

En efecto, como ya lo apunté anteriormente, mi representada solicitó la devolución del crédito fiscal que por derecho le corresponde de los períodos comprendidos del **01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005**, solicitud que realizó con base en el derecho que le confiere el artículo 23 del Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas, el que entre otras cosas estipula “Los

contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución de crédito fiscal, conforme lo establece el artículo 16 de esta ley.”, el cual también obliga a la Administración Tributaria a resolver dentro del plazo perentorio de sesenta días hábiles para el período anual, contados a partir de la presentación de la solicitud, y si en este plazo no emite y notifica la resolución respectiva, dicha solicitud se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el solo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, por lo que a mi representada le asiste el derecho de impugnar la resolución en la cual le fue denegada la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado. Si bien es cierto, que mi representada no contaba con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos que soportaran las exportaciones de energía eléctrica que se efectuaron a la República de El Salvador durante los períodos comprendidos del 01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005, NO COMPARTE EL CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AL ARGUMENTAR ENTRE OTRAS COSAS: “**CONSIDERANDO:** Que derivado de la auditoría efectuada, se estableció que del total de las ventas reportadas ante la Administración Tributaria como exportaciones, mediante las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos comprendidos de **julio de 2004 a junio 2005**, no se encuentran soportadas por la documentación legal correspondiente, es decir que no se encuentran respaldadas por los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos, documentos legales probatorios, autorizados por la autoridad aduanera y utilizados por los contribuyentes exportadores para legalizar sus transacciones de comercio exterior a nivel Centro Americano, según los establecen los convenios suscritos entre los países miembro del Tratado de Integración Económica Centroamericana y Legislación Aduanera Centroamericana vigente; agregado a lo anterior no se tiene certeza en cuanto a que las exportaciones de energía eléctrica fueron realmente trasladadas a la República de El Salvador, en virtud que no existen procedimientos que involucren o den una participación operativa a la autoridad aduanera guatemalteca, para avalar este tipo de transacciones que se realizan por medio de interconexiones del tendido eléctrico de Guatemala y El Salvador”; en este orden de ideas, se podrá apreciar que se **incurrió** en la omisión de un requisito formal aduanero, que si bien es cierto está normado en la legislación aduanera vigente, también lo es que no existían los procedimientos aduaneros aplicables específicamente a las operaciones de importación y exportación de energía eléctrica, toda vez que a diferencia de una mercancía tradicional que sale e ingresa del y al territorio aduanero nacional por las vías habilitadas con previa intervención de la autoridad aduanera para que las mismas sean verificadas por medio de la inspección física y documental para su posterior aprobación y validación de los documentos legales establecido, las operaciones de energía eléctrica se hacen a través de las líneas del tendido eléctrico de ambos países que se interconectan para llevar a cabo el traslado o conducción de la corriente eléctrica vendida o comprada, sin embargo físicamente esta interconexión eléctrica se encuentra en lugar distinto en donde la autoridad aduanera no puede ejercer su control sobre el tráfico de comercio exterior con energía eléctrica, por lo tanto fue imposible cumplir oportunamente con los requisitos aduaneros, necesarios para documentar adecuadamente una transacción de exportación de energía eléctrica.

Mi representada para enmendar el error que cometió al no haber presentado los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos ante la autoridad aduanera para su autorización y validación, en su calidad de Agente Comercializador del Mercado Mayorista de Electricidad Guatemalteco, presentó con fecha **9 de diciembre de 2005**, memorial ante el Administrador del Mercado Mayorista (ente coordinador y administrador del Mercado Mayorista Guatemalteco facultado por la ley para intervenir operativa y comercialmente en las transacciones internacionales de exportación de energía eléctrica que efectúan los agentes comercializadores), solicitándole sus gestiones ante la Superintendencia de Administración Tributaria con fecha **10 de diciembre de 2005**, a efecto de que siendo esta la entidad pública que ejerce la autoridad aduanera en la República de Guatemala de conformidad con el artículo 3 literales b) y h) del Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y de acuerdo a las facultades conferidas a la Intendencia de Aduanas en el artículo 24 literales j) y m) del Acuerdo del Directorio No. 2-98 Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, emitiera una opinión o dictamen de tipo aduanero, por medio del cual se establecieran los lineamientos aduaneros que debe cumplir un exportador de energía eléctrica, en virtud de que tanto en la normativa técnica como en la aduanera no está contemplado este tipo de procedimiento. Con fecha 20 de diciembre de 2005, fue contestada la consulta por parte de la Unidad de Asesoría y Resoluciones Tributarias, de la Intendencia de Recaudación y Gestión, conjuntamente con la Sección de Resoluciones y Dictámenes de la Intendencia de Aduanas, ambas de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Opinión **SAT-IRG-CRC-UART-O-2005-03-01-000059**, por medio de la cual se indica que para llevar a cabo operaciones de exportación de energía eléctrica al mercado eléctrico centroamericano, se deberá documentar su ingreso o egreso con el Formulario Aduanero Único Centro Americano -FAUCA-, el cual deberá presentar, por cada compra o venta de energía negociada con otro país centroamericano, ante la Aduana más cercana a la Línea de Transmisión en que se lleva a cabo la interconexión internacional para importar o exportar la energía eléctrica. Cuando se trate de Exportación, el Formulario Aduanero Único Centro Americano debe ser acompañado de la Factura de venta de energía eléctrica emitida por el Agente del Mercado Mayorista de Guatemala vendedor y por una certificación emitida por el Administrador del Mercado Mayorista del Informe de Transacciones Económicas en donde se compruebe la participación del exportador, para dar certeza jurídica a la autoridad aduanera al momento de validar los referidos FAUCAS. En cumplimiento a lo anterior, con fecha 21 de diciembre de 2005 mi representada acudió ante la Aduana de Pedro de Alvarado a validar los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, los cuales se adjuntan como medios de prueba en el presente memorial, así como el Informe de Transacciones Económicas debidamente certificado por el Administrador del Mercado Mayorista Guatemalteco.

De conformidad a lo anterior, como puede apreciarse dentro de la argumentación contenida en la Resolución que se impugna, la Superintendencia de Administración Tributaria resolvió denegar la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a mi representada, por el sólo hecho de que no se cumplió con un requisito formal aduanero, sin embargo, no existe

ninguna objeción por parte del ente fiscalizador, en cuanto a la procedencia del crédito fiscal que se solicita, toda vez que al haberse practicado la auditoría fiscal a mi representada, se demostró que cumple satisfactoriamente con todo lo establecido en los artículos 16, 18 y 23 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en consecuencia, es evidente que a mi representada le asiste el derecho de devolución de crédito fiscal, ya que dicho crédito fiscal fue generado por la adquisición de bienes y servicios que son necesarios para efectuar sus exportaciones de energía eléctrica; y en consecuencia ratifico que mi representada **es exportador**, porque como puede comprobarse en la documentación de soporte que se adjunta al presente recurso, dentro del Informe de Transacciones Económicas internacionales que emite el Administrador del Mercado Mayorista como entidad administradora de todas las transacciones locales e internacionales de energía eléctrica, que mi representada efectivamente efectuó exportaciones de energía eléctrica a la República de El Salvador, las cuales en su conjunto representan un 94% en relación a las ventas efectuadas en el mercado interno, por lo que se cumplen con los supuestos contenidos en los artículos 16 y 25 de la citada ley, éste último en su cuarto párrafo determina 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”, presupuestos en los cuales encuadra mi representada por haber demostrado con base a las Facturas de venta emitidas y autorizadas, con las Declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado debidamente presentadas ante la SAT, con los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos y con el Informe de Transacciones Económicas que certifica el Administrador del Mercado Mayorista, que efectivamente mi representada realizó operaciones de exportación de energía eléctrica.

En conclusión, el Recurso que se plantea debe declararse con lugar por los argumentos de derecho y las pruebas de hecho que se relacionan, por lo mismo se deberá ordenar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por un monto de **Q.4.848,308.00**.

D) Sentido en que deberá emitirse la Resolución impugnada:

En virtud de lo expuesto, al resolver el Recurso de Revocatoria que se interpone, se deberá declarar **CON LUGAR LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL** solicitado por el contribuyente **EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA**, del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado a su favor por el monto de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4,848,308.00)** correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del **01 DE JULIO DE 2004 AL 30 DE JUNIO DE 2005**.

En consecuencia, atentamente:

SOLICITO:

- a. Que se tome nota que actúo en mi calidad de Representante Legal de la entidad **EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA**, y del lugar que señalo para recibir notificaciones.

- b. Que se tenga por interpuesto **RECURSO DE REVOCATORIA** en contra de la resolución número **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005** de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- c. Que se le de trámite de ley al recurso que se interpone.
- d. Que oportunamente se dicte resolución que en derecho corresponde en la cual se revoque la resolución número **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005** de la Superintendencia de Administración Tributaria, y se declare **CON LUGAR LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL** solicitado por mi representada **EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA**, del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado a su favor por el monto de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4,848,308.00)** correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del **01 DE JULIO DE 2004 AL 30 DE JUNIO DE 2005**.

MYNOR ABDIEL BONJUBER PINEDA

Representante Legal

Al ser presentado el Recurso de Revocatoria ante la instancia que emitió la Resolución de denegatoria dentro del plazo de 10 días contados después de haber recibido la notificación respectiva, ésta da trámite a dicho recurso; de conformidad al procedimiento establecido, es decir que en un plazo de 5 días hábiles eleva el expediente al superior jerárquico (en este caso al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria), quien en un plazo de 30 días deberá resolver. Para una mejor ilustración ver el flujograma del Debido Proceso en la Devolución de Crédito Fiscal que se presenta en el Anexo No. 4.

Derivado de lo anterior el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria al estudiar técnica y legalmente el caso, emite la resolución de la siguiente forma:

EJEMPLO DE RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO DE SAT

El secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria **CERTIFICA**: Que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio No. 123-2006 emitida en la sesión del Directorio de fecha veinticinco de enero de dos mil seis, documentada en Acta No. 116-2006, que textualmente dice:

“RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO 123-2006 EXPEDIENTE No. 2005-02-01-05-0006294

ASUNTO: **EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con Número de Identificación Tributaria 2315664-3 y lugar señalado para recibir notificaciones en la 7ª. Avenida 12-53 Zona 10, de esta ciudad, interpone **RECURSO DE REVOCATORIA**, en contra de la Resolución número **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005** de fecha 08 de diciembre de 2005, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, por la cual se **deniega la solicitud de devolución de crédito fiscal** del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del **01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005**.

Se tiene a la vista para resolver el recurso de revocatoria, interpuesto en tiempo por la entidad Exporelec, Sociedad Anónima, en contra de la resolución CRC-DF-SIVA-RG-683-2005 de fecha 08 de diciembre de 2005, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, Coordinación Regional Central, Departamento de Fiscalización, Sección de Devolución de Crédito Fiscal.

CONSIDERANDO:

ANTECEDENTES: Que la entidad contribuyente, por medio del mediante memorial presentado el 10 de septiembre de 2005, solicitó a la Administración Tributaria la devolución del 100% del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado en los períodos impositivos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005, el cual asciende a Q.4.848,308.00.

CONSIDERANDO:

RESOLUCIÓN RECURRIDA: Que la Superintendencia de Administración Tributaria dictó la Resolución No. **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005**, de fecha 8 de diciembre de 2005, mediante la cual se resuelve denegar la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos impositivos comprendidos de **julio de 2004 a junio de 2005**, presentada por la entidad contribuyente **EXPORELEC, SOCIEDAD ANONIMA**, por haberse establecido que el contribuyente solicitante no encuadra dentro de la figura de exportador, por que al requerírsele que soportara las supuestas exportaciones de energía eléctrica con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos, se comprobó que no contaba con ellos, lo que indica no haber cumplido con lo establecido en los artículos 37, 52, 53 y 54 del Código

Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-); artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II) y Artículos 2 numeral 4) segundo párrafo del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas. Dicha resolución fue notificada el 09 de diciembre de 2005.

CONSIDERANDO:

RECURSO DE REVOCATORIA: Que por medio del escrito presentado el 22 de diciembre de 2005, la entidad contribuyente a través de su Representante impugnó la resolución citada, planteando los argumentos de defensa que se analizan más adelante.

CONSIDERANDO:

DICTÁMENES: Que de conformidad con el artículo 159 del Código Tributario y el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), No. 36-1999 de fecha 12 de agosto de 1999, se delegó a la **Unidad de Asesoría Técnica del Directorio**, emitir, entre otras funciones: El estudio, análisis y emisión de los dictámenes técnicos necesarios, para la prosecución y posterior resolución de los recursos administrativos de revocatoria y reposición y, sobre esa base, se emitió el dictamen 321-2005 opinando que el recurso sea declarado SIN LUGAR. Así mismo, de conformidad con el artículo citado, al darse audiencia a la procuraduría General de la Nación emitió el dictamen 0383-05, opinando que el recurso de revocatoria debe ser declarado SIN LUGAR y en consecuencia la resolución recurrida debe ser confirmada.

CONSIDERANDO:

ANÁLISIS: Que luego de analizar los antecedentes que constan en el expediente y, los argumentos de defensa planteados por la contribuyente, se establece:
Que la Administración Tributaria deniega la solicitud de devolución de Q.4.848,308.00, en concepto de crédito fiscal acumulado en los períodos impositivos comprendidos de **julio de 2004 a junio de 2005**, al considerar que la entidad recurrente no encuadra dentro de la figura de exportador con derecho a la devolución de crédito fiscal, por que al requerírsele que soportara las supuestas exportaciones de energía eléctrica con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos se comprobó que no contaba con ellos.

La entidad contribuyente argumenta que sí exportó la energía eléctrica ya que como lo demuestra con el Informe de Transacciones Económicas emitido por el Administrador del Mercado Mayorista, técnicamente la energía eléctrica traspasó las fronteras del país para ser utilizada o consumida en la República de El Salvador, así mismo las facturas de venta demuestran fiscalmente que fueron emitidas a nombre de personas que no se encuentran domiciliados en la República de Guatemala, sin embargo, acepta que se incurrió en la omisión de un requisito formal aduanero al momento de efectuar las exportaciones, el cual consistió en la no presentación del Formulario Aduanero Único Centroamericano ante la autoridad aduanera para su registro y validación, que si bien es cierto está normado en la legislación aduanera vigente, también lo es

que no existían los procedimientos aduaneros aplicables específicamente a las operaciones de importación y exportación de energía eléctrica, por lo tanto fue imposible cumplir oportunamente con los requisitos aduaneros, necesarios para documentar adecuadamente una transacción de exportación de energía eléctrica al momento de efectuar las referidas exportaciones, habiéndose cumplido con tal observancia aduanera el 21 de diciembre de 2005; agrega además, que con relación a la auditoría que se le practicó por parte de la SAT, no existe ninguna objeción en cuanto a la procedencia del crédito fiscal que se solicita, por lo que de conformidad con el artículo 16 y 23 del Decreto 27-92, le asiste el derecho a la devolución de crédito fiscal por encuadrar y cumplir con los presupuestos establecidos en los citados artículos.

Al respecto, se considera que es importante analizar cuándo se considera una exportación de servicios, para lo cual citamos en primer lugar el artículo 2 numeral 4) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que preceptúa: “Para los efectos de esta ley se entenderá: ... 4)...**POR EXPORTACIÓN DE SERVICIOS:** La prestación de servicios en el país, **cumplidos todos los trámites legales** (el resaltado no es del documento original), 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. Es evidente que al cumplirse con todas las condicionantes contenidas en la definición anterior y teniendo toda la documentación de soporte requerida, no hay ningún impedimento para que la autoridad fiscalizadora acepten una venta como exportación. Observemos que la definición anterior tiene un punto central, y es que exige que se “deben cumplir con todos los trámites legales”, claro está que en dicha ley no se indica cuáles son esos trámites legales, sin embargo existe una normativa legal que contiene, cuáles son los “trámites legales” que todo contribuyente debe cumplir para poder “exportar”, ley que regula el tráfico comercial internacional aduanero a nivel centroamericano, que es el Código Aduanero Uniforme Centro Americano (CAUCA), que establece, exportación es el envío legal de mercancías, para su uso o consumo definitivo en el extranjero, previo cumplimiento de todas las “formalidades aduaneras”, es decir, previo cumplimiento con todos los “trámites legales”, que menciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de lo contrario no se considerará una exportación. Cabe indicar que también en el artículo 37 estipula que: “El ingreso o salida de personas, mercancías y medios de transporte del territorio aduanero, deberá efectuarse por los lugares y en los horarios habilitados, debiendo presentarse ante la autoridad aduanera competente y cumplir las medidas de control vigentes.” El artículo 52 establece que: “Con la Declaración de mercancías (entiéndase que la declaración de mercancías se efectúa en los Formulario Aduanero Únicos Centro Americano cuando las mercancías son originarias de los países miembros del Mercado Común Centro Americano y que son objeto de comercio entre los mismo miembros, de conformidad con el artículo 108 del RECAUCA) se expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone. La declaración de mercancías se entenderá efectuada bajo fe de juramento”. En el artículo 53 estipula el procedimiento para efectuar la declaración y literalmente dice: “La Declaración para destinar las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, conforme los procedimientos establecidos”. En el artículo 54 se establece que: “La información que contendrá la declaración de mercancías y los

documentos necesarios para la aplicación del régimen solicitado, así como los casos en que los documentos que sustenten la declaración deban adjuntarse a ésta, y aquellos en que deban permanecer a disposición de la autoridad aduanera, bajo la custodia del agente aduanero o del declarante en su caso, serán establecidos por el Reglamento y la legislación nacional.” Y para culminar, el artículo 58 indica que: “La Declaración de mercancías se entenderá aceptada, cuando se registre en el sistema informático del Servicio Aduanero u otro sistema autorizado. Además, en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, se establece en el artículo 84 que a la Declaración de Mercancías se debe adjuntar la documentación siguiente: “a. Factura Comercial. b. Documento de Transporte, tales como: Conocimiento de embarque, Carta de Porte, Guía aérea u otro documento equivalente. c. Declaración del Valor en Aduana de las mercancías, en su caso. d. Certificado de Origen de las mercancías cuando proceda. e. Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones regulaciones no arancelarias”. Para culminar se cita el artículo 108 que literalmente dice: “Las mercancías originarias de los países Centroamericanos se declararán en el Formulario Aduanero Único Centroamericano, preferentemente mediante transmisión electrónica, en las condiciones que establecen las normas regionales que lo regulen”.

Todo lo anterior son normas legales que la recurrente no observó y por ende, no cumplió oportunamente, para poder considerarse que lo reportado por ella, como exportaciones, hayan sido efectivamente exportaciones; ya que la factura demuestra que vendió bloques de energía eléctrica a una entidad extranjera, pero, la factura no prueba que dicha mercancía, haya sido real y legalmente exportada, pues para ello, debió cumplir con todos los trámites legales regulados en las leyes citadas anteriormente. Por lo tanto, estando demostrado que, en el momento de la auditoría fiscal, no tenía la documentación donde constara que había cumplido con los trámites legales para considerar que dichas ventas fueron exportadas, la denegatoria de la devolución de crédito fiscal se confirma.

Por tales razones, es procedente declarar sin lugar el recurso interpuesto y confirmar la resolución recurrida, con respecto a la denegatoria de la devolución del crédito fiscal solicitado por el recurrente, en virtud que, claramente se comprobó que la totalidad de la ventas reportadas por la recurrente como exportaciones de energía eléctrica y tal como expresamente lo manifestara la recurrente, no se encontraban soportadas por los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos al momento en que se presentó la solicitud de devolución y se efectuó la auditoría correspondiente, en tal sentido, técnica y legalmente no encuadra dentro de la figura de exportador y por ende no le asiste el derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

POR TANTO:

Con base en lo considerado, leyes citadas y lo que para el efecto establecen los artículos 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 130, 150, 159 del Código Tributaria; 7 literal k), 45, 53 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; 1, 2, 3, 10, 16, 17, 23, 45, 141, 142, 143 de la Ley del Organismo Judicial; este Directorio, **AL RESOLVER: I)**

DECLARA SIN LUGAR el recurso de revocatoria interpuesto por **EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA**, en contra de la resolución número No. **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005**, de fecha 8 de diciembre de 2005, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, Coordinación Regional Central, Departamento de Fiscalización, Sección de Devolución de Crédito Fiscal; **II) CONFIRMA** la resolución recurrida, en cuanto a la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal, por la cantidad de **Q. 4.848,308.00**, acumulado en los períodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005; **III) NOTIFÍQUESE** la presente resolución; y, **IV) REMÍTASE**, oportunamente, las actuaciones a la Superintendencia de Administración Tributaria, Coordinación Regional Central, Departamento de Fiscalización, Sección de Devolución de Crédito Fiscal, para los efectos legales consiguientes”.

Dada en la ciudad de Guatemala, a los 27 días del mes de enero de 2006

Licenciado Marco Tulio Espinosa
Secretario del Directorio de la SAT

9. Análisis del Asesor sobre la Resolución del Directorio

Es en situaciones como estas en las que los contribuyentes deben ser orientados por parte de un asesor y consultor fiscal, a exigir que sus derechos no sean violentados por disposiciones contrarias a la ley.

En el presente caso, según consideraciones del asesor, la resolución del Directorio de la SAT no está apegada a derecho, toda vez que aún habiéndose demostrado al momento de presentar el recurso de revocatoria, que ya se contaba con los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que soportaban las exportaciones de energía eléctrica que se efectuaron en los períodos impositivos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005, declaró sin lugar el recurso planteado, sustentándose básicamente en que al momento en que se realizó la solicitud de devolución de crédito fiscal y de la auditoría fiscal, no se contaba con dichos documentos, situación que lo excluía legalmente de la calidad de exportador, por lo que legalmente no le asistía el derecho a la devolución de crédito fiscal, argumento que se encuentra totalmente desvirtuado, de acuerdo a lo que ya se apuntó.

A continuación se presenta el modelo del Proceso de lo Contencioso Administrativo, cabe aclarar que en esta etapa es necesaria la intervención de un Profesional de las Ciencias Jurídicas para presentar el Recurso ante la Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo, en contra de la Resolución 123-2006 del Directorio de la Administración Tributaria presentada con anterioridad en el presente trabajo. Cabe indicar que para iniciar el proceso de lo Contencioso Administrativo es necesario que la resolución que lo origina no haya podido ser remediada por medio de los recursos administrativos; que dicha resolución cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y que sea iniciado entre el plazo de tres meses computados a partir de la última notificación de la resolución.

MODELO DE MEMORIAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

REFERENCIA EXPEDIENTE SAT NÚMERO 2005-02-01-05-0006294
PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NUEVO:

HONORABLE SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:

MYNOR ABDIEL BONJUBER PINEDA, mayor de edad, casado, guatemalteco, ingeniero electricista, de este domicilio y vecindad, atentamente, con el debido respeto comparezco ante esta Honorable Sala a **DEMANDAR** en nombre de mi representada en la vía **CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO** al **DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, ente responsable de haber dictado la resolución número **CIENTO VEINTITRES GUIÓN DOS MIL CINCO** que impugno, quien puede ser notificada en la séptima Avenida tres guión setenta y tres edificio SAT zona nueve ciudad de Guatemala, y a emplazar a la **PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN**, quien puede ser notificada en la sexta avenida seis guión catorce Edificio la Rambla zona diez ciudad de Guatemala, con base a los hechos y fundamentos legales que expreso más adelante

I. PERSONERÍA:

Actúo en mi calidad de Representante legal de la entidad **"EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA"** NIT **2315664-3**, personería que acredito con la fotocopia legalizada de mi nombramiento contenido en el Acta Notarial, autorizada en esta ciudad el veintiuno de junio de dos mil tres, por el notario Juan Carlos de la Cerda, el cual quedó inscrito en el Registro Mercantil General de la República con el número 262626, folio 46, libro 96 de auxiliares de comercio el veinticinco de junio de dos mil tres, la cual acompaño en fotocopia legalizada.

II. DIRECCIÓN, PROCURACIÓN Y LUGAR PARA RECIBIR NOTIFICACIONES

Actúo bajo la dirección y procuración del abogado Nemesio Cabrera Palencia y cuyo bufete profesional señalo para recibir notificaciones el que está situado en la 3ª. Calle 3-23 Zona 1 del Municipio de Amatitlán, del Departamento de Guatemala.

III. OBJETO DEL PROCESO

Impugnación de Resolución

El objeto del presente Proceso Contencioso Administrativo es impugnar y obtener la revocatoria de la resolución **ciento veintitres guión dos mil cinco** (123-2005) emitida en sesión del Directorio de la Superintendencia de Administracion Tributaria, con fecha 25 de enero de 2006, y le FUE NOTIFICADA a mi representada el 28 de enero de 2006, acompaño fotocopia de la cédula de notificación, la cual tiene seis folios y está compuesta de la certificación extendida por el

secretario de la Superintendencia de Administración Tributaria de fecha 27 de enero de 2006, por lo que el proceso que planteo se encuentra en tiempo.

Dicha resolución declara sin lugar el Recurso de Revocatoria interpuesto por mi representada en contra de la resolución número **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005**, de fecha 8 de diciembre de 2005, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, Coordinación Regional Central, Departamento de Fiscalización, Sección de Devolución de Crédito Fiscal, que también debe revocarse dentro del **“EXPEDIENTE No. SAT 2005-02-01-05-0006294”**.

En consecuencia, al resolverse conforme a derecho, debe ordenarse la devolución a mi representada del crédito originalmente solicitado, más los intereses causados por devolución extemporánea como lo ordena la ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Tributario.

IV. DE LOS FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

a. ANTECEDENTES

- i) Por medio del memorial presentado el 10 de septiembre de 2005, mi representada solicitó a la Administración Tributaria la devolución del 100% del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado en los períodos impositivos comprendidos de julio de dos mil cuatro a junio de dos mil cinco, por la cantidad de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4.848,308.00)**, derivado que el 94% de las ventas que realizó mi representada en los períodos antes indicados corresponden a venta de energía eléctrica exportada a la República de El Salvador. El memorial fue recibido en esa misma fecha, como consta en el sello y “stiker” respectivo.
- ii) La Superintendencia de Administración Tributaria, Coordinación Regional Central, Departamento de Fiscalización, Sección de Devolución de Crédito Fiscal, dictó con fecha 08 de diciembre de 2005 la Resolución No. CRC-DF-SIVA-RG-683-2005, por medio de la cual resuelve denegar la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, aduciendo que mi representada no encuadra dentro de la figura de exportador con derecho a la devolución de crédito fiscal, por que al requerírsele que soportara las supuestas exportaciones de energía eléctrica con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos se comprobó que no contaba con ellos, auxiliándose de los fundamentos legales siguientes: artículos 37, 52, 53 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA III-); artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II); Artículos 2 numeral 4) segundo párrafo, 16, 18 y 23 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- iii) En contra de tal resolución, interpose recurso de revocatoria por medio de memorial de fecha 22 de diciembre de 2005, presentado a la Administración Tributaria el mismo día, con base a los hechos y fundamentos de derecho que resumo a continuación:

- Mi representada para enmendar el error que cometió al no haber presentado los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos ante la autoridad aduanera para su autorización y validación, y siendo éste el motivo fundamental de la denegatoria de la devolución por parte de la SAT, con base en la **Opinión SAT-IRG-CRC-UART-O-2005-03-01-000059** de fecha 20 de diciembre de 2005 emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, mi representada procedió a darle validez a sus exportaciones de energía eléctrica, presentando ante la autoridad aduanera los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación los cuales fueron aceptados y registrados por la misma y con ello desvirtuar los argumentos de la Administración Tributaria para denegar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que se solicita, sin embargo este no fue el caso, ya que el recurso de revocatoria planteado fue declarado sin lugar.
- En vista que el recurso de revocatoria se declaró sin lugar, pese a que se cumplió con el requisito de soportar las facturas de venta por exportación con los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación, me veo en la necesidad de plantear el presente Recurso Contencioso Administrativo, a efecto que se restablezca, a mi representada, el derecho que le fue conculcado por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y, en consecuencia, se le devuelva el legítimo crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que le corresponde.

b. BASE LEGAL DE MI PETICIÓN

El primer párrafo del artículo 23 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, reformado por los decretos 60-94, 142-96 y 80-2000 del mismo organismo, indica que los contribuyentes que se dedican a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, conforme lo establece el artículo 16 de la misma ley, que al respecto indica *“En el caso de 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 que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad. Para tal efecto, se procederá conforme lo dispuesto en el artículo 23 de esta ley”*.

La razón de dicha norma es lógica y refleja la justicia y equidad del sistema tributario ya que al tenor del artículo 7, inciso 2, de la ley del Impuesto al Valor Agregado las exportaciones están exentas del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo el contribuyente para llevar a cabo su actividad exportadora, ha tenido que soportar ese impuesto en la compra de bienes y servicios necesarios para la producción de las mercancías o prestación de servicios que exporta. En virtud de ello, el artículo 23 desarrolla el procedimiento para recuperar el crédito fiscal, mismo que cumplió mi representada al solicitar la devolución de su crédito fiscal del período anual en referencia.

En consecuencia, la resolución 123-2006 de fecha 25 de enero de 2006 dictada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, es NULA DE PLENO DERECHO, por estar en contra de disposiciones legales expresas, según lo manda el artículo 4 de la Ley del Organismo

Judicial que literalmente dice: “Artículo 4. Actos nulos. Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas expresas, son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención”.

Corolario de lo expuesto es que, la presente demanda es procedente a efecto que se revoque la resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y la que se omitió revocar correspondiente a la Superintendencia de Administración Tributaria, Coordinación Regional Central, Departamento de Fiscalización, Sección de Devolución de Crédito Fiscal y, conforme a la justicia y el derecho, se ordene devolver a mi representada el monto del crédito fiscal a que se refiere el presente proceso.

c. DE LOS ARGUMENTOS EN QUE MI REPRESENTADA FUNDA SU DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Mi representada no está de acuerdo con la resolución que declaró sin lugar el Recurso de Revocatoria interpuesto en contra de la resolución No. CRC-DF-SIVA-RG-683-2005, DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL, DEPARTAMENTO DE FISCALIZACIÓN, SECCIÓN DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL.

En efecto, el 10 de septiembre de 2005, mi representada solicitó la devolución del crédito fiscal acumulado de los períodos comprendidos del **01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005** por un monto de **Q.4.848,308.00**, solicitud, como ya indiqué, le fue denegada por la Administración Tributaria, argumentando entre otras cosas básicamente lo siguiente: “Que derivado de la auditoría efectuada, se estableció que del total de las ventas reportadas ante la Administración Tributaria como exportaciones, mediante las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado presentadas durante los períodos comprendidos de **julio de 2004 a junio 2005**, no se encuentran soportadas por la documentación legal correspondiente, es decir que no se encuentran respaldadas por los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos, documentos legales probatorios, autorizados por la autoridad aduanera y utilizados por los contribuyentes exportadores para legalizar sus transacciones de comercio exterior a nivel Centro Americano, según lo establecen los convenios suscritos entre los países miembro del Tratado de Integración Económica Centroamericana, y Legislación Aduanera Centroamericana vigente; agregado a lo anterior no se tiene certeza en cuanto a que las exportaciones de energía eléctrica fueron realmente trasladadas a la república de El Salvador, ya que no existen procedimientos que involucren o den una participación operativa a la autoridad aduanera guatemalteca, para avalar este tipo de transacciones que se realizan por medio de interconexiones del tendido eléctrico de Guatemala y El Salvador.

Como fácilmente se podrá apreciar, se **incurrió** en la omisión de un requisito formal aduanero, que si bien es cierto está normado en la legislación aduanera vigente, también lo es que no existían los procedimientos aduaneros aplicables específicamente a las operaciones de importación y exportación de energía eléctrica debido al carácter especial de su transportación,

que se lleva a cabo a través de las interconexiones internacionales de las líneas de conducción eléctrica de los países relacionados en la transacción.

Mi representada para enmendar el error que cometió al no haber presentado los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos ante la autoridad aduanera para su autorización y validación, y siendo éste el motivo fundamental de la denegatoria de la devolución de crédito fiscal, con base en la **Opinión SAT-IRG-CRC-UART-O-2005-03-01-000059** de fecha 20 de diciembre de 2005 emitida por dependencias técnicas de la Superintendencia de Administración Tributaria por medio del cual se indica a los exportadores de energía eléctrica cuál debe ser el procedimiento aduanero que deben cumplir para soportar adecuadamente sus operaciones de exportación, mi representada procedió a darle validez a sus exportaciones de energía eléctrica, presentando ante la autoridad aduanera los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación los cuales fueron aceptados, validados y registrados por la misma, hecho que se realizó el 21 de diciembre de 2005, lo cual acredito con las fotocopias de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación que se presentaron en su oportunidad Nos. **FPA-40010255, FPA-40010256, FPA-40010257, FPA-40010258, FPA-40010259, FPA-40010260 y FPA-40010261**, que soportan las facturas de ventas de exportación emitidas durante los períodos impositivos comprendidos de **julio 2004 a junio 2005**, las cuales acompaño.

Por otra parte, es necesario aclarar que lo regulado en los artículos 37, 52, 53 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-); artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II) son formalismos que tienen por objeto únicamente documentar un acto mercantil realizado a nivel internacional, pero en ningún caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado como ley específica, restringe el derecho a la devolución del crédito fiscal que otorga la referida ley; en ese orden de ideas, como ya indiqué, mi representada presentó ante la autoridad aduanera los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación los cuales fueron aceptados, validados y registrados por la misma, hecho que se realizó el 21 de diciembre de 2005, lo cual acredito con las fotocopias de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación que se presentaron en su oportunidad identificados con los números **FPA-40010255, FPA-40010256, FPA-40010257, FPA-40010258, FPA-40010259, FPA-40010260 y FPA-40010261**, que soportan las facturas de ventas de exportación emitidas durante los períodos impositivos comprendidos de julio 2004 a junio 2005, las cuales acompaño.

En ese orden de idea, como fácilmente podrán apreciar los señores magistrados, mi representada presentó con fecha **21 de diciembre de 2005**, los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que amparan las exportaciones de energía eléctrica que se efectuaron durante los períodos impositivos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005, es decir, antes de interponer el **RECURSO DE REVOCATORIA** (22 de diciembre de 2005) en contra de la resolución No. **CRC-DF-SIVA-RG-683-2005 DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL,**

DEPARTAMENTO DE FISCALIZACIÓN, SECCIÓN DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL, y es más, en dicho recurso se argumentó suficientemente sobre esta situación y a la vez se acompañaron las fotocopias de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que soportan las exportaciones de energía eléctrica que se efectuaron durante los períodos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005, en tal virtud, el 25 de enero de 2006 cuando el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió la Resolución 123-2006, ya existían desde el 21 de diciembre de 2005, en el Registro Sistematizado de la Administración Tributaria los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos y no como se hace ver en el párrafo final del último considerando de la referida resolución (123-2006) al argumentar: “... no se encontraban soportadas por los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos al momento en que se presentó la solicitud de devolución y se efectuó la auditoría correspondiente, en tal sentido, técnica y legalmente no encuadra dentro de la figura de exportador y por ende no le asiste el derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado” (las negrillas y el subrayado son míos), pero ésta argumentación que se hace en la parte considerativa de la resolución referida, no la concretiza en la parte declarativa de la resolución, ya que únicamente se concretiza a resolver: **“I DECLARAR SIN LUGAR** el recurso de revocatoria interpuesto”.

V. FUNDAMENTOS DE DERECHO

De conformidad con el artículo 164 del Código Tributario, las resoluciones que resuelvan un recurso de revocatoria, como en el presente caso, puede revisarse a través del proceso Contencioso Administrativo, mismo que conocerá la Sala especializada del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a tenor de los artículos 161 y 162 del mismo código. El plazo para ejercitar la acción es de noventa días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente en que se hizo la última notificación de la resolución que se cuestiona, según lo determina el artículo 165 de dicho código, y el procedimiento aplicable es el de la Ley de lo Contencioso Administrativo, contenida en el Decreto 119-96 del Congreso de la República (artículo 167 del Código Tributario). En el presente caso, la demanda que plantéo es procedente, toda vez que la resolución que puso fin al procedimiento administrativo reúne los requisitos establecidos en el artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, es decir, causó estado puesto que la misma no es susceptible de impugnación en la vía administrativa, ya que resuelve un recurso de revocatoria interpuesto en tiempo y además la resolución que cuestiono vulnera un derecho de mi representada reconocido por la ley, según se expresó anteriormente.

Por otra parte, la demanda que interpongo es procedente, por cuanto la resolución que impugno viola normas constitucionales y legales, como lo indiqué anteriormente y lo expreso a continuación.

En efecto, el artículo 12 de la Constitución Política de la República establece que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables y que nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal. En este caso, se violó dicha norma puesto que pese a que mi representada había adquirido el derecho a que se le devolviera su crédito fiscal, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria pretende

negar ese derecho y dictó una resolución en forma arbitraria denegando el crédito fiscal existente, por mandato legal, a favor de mi representada.

También se viola el artículo 39 de la Constitución Política que garantiza el derecho de propiedad, puesto que la retención del crédito fiscal que legítimamente le corresponde, constituye una típica confiscación de bienes que también viola el artículo 41 de la Carta Magna.

Finalmente conforme el artículo 35 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, al darse trámite a la demanda, deberá emplazarse al órgano administrativo responsable de haber dictado la resolución que se impugna, en este caso el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y a la Procuraduría General de la Nación.

VI. PRUEBAS:

Ofrezco probar mis respectivas proposiciones de hecho con los siguientes medios de prueba:

- a) **Reconocimiento Judicial**, que deberá practicarse en las personas, lugares o cosas, que indicaré oportunamente.
- b) **Documentos**: Consistentes en: b.1) El expediente administrativo número 2005-02-01-05-0006294 QUE CONTIENE LA RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NÚMERO 123-2005 DE FECHA 25 DE ENERO DE 2006, donde constan todas las actuaciones relacionadas con la demanda que se plantea; b.2) Fotocopia de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos Nos. **FPA-40010255, FPA-40010256, FPA-40010257, FPA-40010258, FPA-40010259, FPA-40010260 y FPA-40010261**, que soportan las facturas de ventas de exportación emitidas durante los períodos comprendidos de julio 2004 a junio 2005.
- c) **Exhibición de los libros de contabilidad y de comercio**, cuyo objeto y puntos propondré oportunamente.
- d) **Informes**, que deberán solicitarse a las dependencias públicas y/o privadas que sean necesarios.
- e) **Presunciones legales y humanas**, que de los hechos probados se deriven.

Por lo expuesto anteriormente y con fundamento en las leyes citadas, a la Honorable Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, respetuosamente formulo la siguiente:

PETICIÓN:

a. DE TRÁMITE :

- 1) Admitir para su trámite la presente demanda y ordenar la formulación del expediente respectivo.
- 2) Que se reconozca la personería con que actúo, tomando como base la fotocopia legalizada de mi nombramiento de Representante Legal de la entidad **EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA**, la cual acompaño a la presente demanda.
- 3) Que se tome nota de los lugares señalados para notificar.

- 4) Que se tenga como Abogado Director y procurador al propuesto y su bufete lugar para recibir notificaciones por parte de mi representada.
- 5) Que se pida al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el apercibimiento de ley, el expediente identificado con anterioridad en este memorial, en el cual además de la resolución recurrida, aparecen los documentos relacionados en la presente demanda, para lo cual deberá fijarse el término de ley.
- 6) Que recibido el expediente y encontrándose la presente demanda conforme a derecho, se dicte resolución admitiéndola para su trámite.
- 7) Se emplace al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y a la Procuraduría General de la Nación, por el plazo común de quince días, quienes pueden ser notificados en las direcciones señaladas al principio del memorial.
- 8) Que se tenga por ofrecidos los medios de prueba relacionados y por acompañados los documentos adjuntos.
- 9) Que oportunamente se abra a prueba el proceso, por el plazo de ley.
- 10) Concluido el período de prueba se señale día y hora para la vista.

b. DE FONDO:

1. Que al resolver la demanda que en proceso contencioso administrativo se plantea, se dicte sentencia en la cual declare: **a)** Con lugar la demanda y como consecuencia se **REVOQUE** la resolución CIENTO VEINTITRÉS GUIÓN DOS MIL SEIS (123-2006) DE FECHA VEINTICINCO DE ENERO DE DOS MIL SEIS EMITIDA POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA; **b)** Se declare con lugar la solicitud de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por el contribuyente EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA, del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado a su favor por el monto de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q. 4.848,308.00)** correspondiente a los períodos impositivos comprendidos de **JULIO DE DOS MIL CUATRO A JUNIO DE DOS MIL CINCO**.
2. Que se condene en costas procesales al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

CITA DE LEYES: Me fundo en las leyes citadas y en los artículos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 10, 12, 15, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 35, 38, 41, 43, 45, 46, 47 de la ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 y sus reforma contendida en el Decreto 98-97, ambos del Congreso de la República; 25, 29, 44, 45, 50, 51, 61, 62, 63, 66, 67, 100, 106, 107, 128, 130, 172, 173, 177, 178, 183, 186, 189, 194, 195 del Código Procesal Civil y Mercantil; 45, 171, 176, 206 de la Ley del Organismo Judicial; 7, 8, 167 del Código Tributario; 7 inciso k), 45, 53 y 59 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

COPIAS DE LEY: Acompaño cuatro copias de la demanda y de los documentos relacionados.

Guatemala, 31 de marzo de 2006.

PROCESO 222-2006 OFICIAL SEGUNDO, SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO; GUATEMALA, VEINTISÉIS DE JUNIO DE DOS MIL SEIS.

Para dictar SENTENCIA, se tiene a la vista el expediente que contiene el Proceso Contencioso Administrativo, arriba indicado, interpuesto por la entidad EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA, a través de su Representante Legal MYNOR ABDIEL BONJUBER PINEDA, quien actúa bajo la dirección y procuración del abogado Nemesio Cabrera Palencia, contra la SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, quien emitió la resolución número Ciento Veintitrés guión dos mil seis, emitida por la citada Institución, la cual estuvo presentada por su Mandataria Especial Judicial con Representación, LAURA MARÍA LUARCA, quien actuó bajo la dirección y procuración de las Abogadas ESTEFANÍA DE ROSALES, CLAUDIA DE FARFAN. Por su parte la PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, fue representada por el Abogado OSCAR LÓPEZ, quien actuó bajo su propia dirección y procuración. Los representantes de las partes son de este domicilio y vecindad. Del Estudio de los Autos se extraen los siguientes resúmenes:

PÁRRAFO PRIMERO (DEL MEMORIAL DE DEMANDA): La entidad demandante compareció ante este tribunal indicando: **DE LOS FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA:** La resolución impugnada confirmó la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal por la cantidad de cuatro millones ochocientos cuarenta y ocho mil trescientos ocho quetzales exactos (Q. 4.848,308.00) por los períodos comprendidos de julio de 2004 al 30 de junio de 2005, denegatoria que se fundamentó en que según la Administración Tributaria, su representada no encuadra dentro de la figura de exportador con derecho a la devolución de crédito fiscal que estipula el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por que al requerírsele que soportara las supuestas exportaciones de energía eléctrica con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos se comprobó que no contaba con ellos, incumpliendo lo establecido en los artículos 37, 52 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-); artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II); Artículos 2 numeral 4) del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado. **DE LOS ARGUMENTOS EN QUE SU REPRESENTADA FUNDA SU DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO SOLICITADO:** Su representada no está de acuerdo con la resolución impugnada, ya que solamente se incumplió con un formalismo aduanero al momento de efectuar sus exportaciones de energía eléctrica, que fue el no haber presentado ante la autoridad aduanera los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos para su validación y autorización, sin embargo, considera que la resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria no está apegada a derecho, toda vez que aún habiéndose aceptado el error y demostrado al momento de presentar el recurso de revocatoria, que ya se contaba con los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que soportaban las exportaciones de energía eléctrica que se efectuaron en los períodos comprendidos julio de 2004 a junio de 2005, declaró sin lugar el recurso planteado, sustentándose básicamente en que al momento en que se realizó la solicitud de devolución de crédito fiscal y de la auditoría fiscal, no se contaba con dichos documentos, situación que lo excluía legalmente de la calidad de exportador, por lo que legalmente no le asistía el derecho a la devolución de crédito fiscal, argumento que se encuentra totalmente infundado y que es desvirtuado mediante los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que se presentaron ante la Administración Tributaria, lo cual acredita mediante las fotocopias respectivas.

Por otra parte, es necesario aclarar que lo regulado en los artículos 37, 52, 53 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-); artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II), son formalismos que tienen por objeto únicamente documentar un acto mercantil realizado a nivel internacional, pero en ningún caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado como ley específica, restringe el derecho a la devolución del crédito fiscal que otorga la referida ley; en ese orden de ideas, como ya indiqué, mi representada presentó ante la autoridad aduanera los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación los cuales fueron aceptados, validados y registrados por la misma Administración Tributaria, hecho que se realizó el 21 de diciembre de 2005, lo cual acredito con las fotocopias de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación que se presentaron en su oportunidad identificados bajo los números **FPA-40010255, FPA-40010256, FPA-40010257, FPA-40010258, FPA-40010259, FPA-40010260 y FPA-40010261**, que soportan las facturas de ventas de exportación emitidas durante los períodos comprendidos de julio 2004 a junio 2005, las cuales acompaño. Es evidente que al quedar desvirtuado el argumento de la Administración Tributaria para denegar la solicitud de devolución y no habiendo ninguna objeción más en cuanto a la procedencia del crédito fiscal de conformidad con la auditoría que se practicó, a mi representa le asiste el derecho a que se le devuelva el crédito fiscal solicitado.

Cuando se interpuso el Recurso de Revocatoria se argumentó suficientemente sobre esta situación y a la vez se acompañaron las fotocopias de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que soportan las exportaciones de energía eléctrica, por lo cual cuando se dictó la resolución, ya existían desde el 21 de diciembre de 2005, en el Registro Sistematizado de la Administración Tributaria los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos y no como se hace ver en el párrafo final del último considerando de la referida resolución (123-2006). Debe observarse además el criterio de este tribunal respecto con lo establecido por el artículo siete, inciso cuarto del Código Tributario.

PÁRRAFO SEGUNDO (DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA): LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, al evacuar la audiencia indicó: El derecho a la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado contemplado en los artículos 16, 23 y 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, solamente asiste a los contribuyentes que se dediquen a la exportación y a los que vendan bienes o presten servicios a personas exentas, una vez dicho crédito haya sido generado por la adquisición de bienes y servicios utilizados directamente en su respectiva actividad. Para el efecto en el artículo 2 numeral 4) del mismo cuerpo legal, define cuándo se considera una exportación de bienes y cuándo una exportación de servicios, en este último caso dice que: *“Exportación de servicios, es la prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior...”* Legalmente para considerar a un contribuyente como exportador, es necesario que éste cumpla con ciertos trámites legales, que están contenidos en las leyes aduaneras vigentes en Guatemala, para el efecto el Código Aduanero Uniforme Centro Americano (CAUCA) en su artículo 52 estipula *“Con la declaración de mercancías se expresa libre y voluntariamente el régimen aduanero al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que éste impone. La declaración de mercancías se entenderá efectuada bajo fe de juramento”*. Dentro de los regímenes aduaneros contemplados en el citado Código se encuentra el

Régimen de Exportación Definitiva, el que se define según el artículo 69 del mismo cuerpo legal como “*La salida del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior*”. En concordancia con lo anterior el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA) recalca en su artículo 80 que “*Toda mercancía para ser destinada a un régimen aduanero deberá estar amparada en una declaración*” y agrega en su artículo 108 que “*Las mercancías originarias de los países Centroamericanos se declararán en el Formulario Aduanero Único Centroamericano, preferentemente mediante transmisión electrónica, en las condiciones que establecen las normas regionales que lo regulen*”. Sin embargo, el contribuyente incumplió en su totalidad con todos los preceptos legales aludidos, por lo cual la resolución contra la que se interpone la demanda se encuentra ajustada a derecho, por cuanto que la entidad contribuyente no realizó oportunamente los trámites legales aduaneros que lo catalogaran como contribuyente exportador a través de la presentación de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos mediante los cuales se comprobaba que realmente exportó, por lo tanto legalmente no podía considerársele como exportador con derecho a la devolución de crédito fiscal cuando éste fue solicitado. Solicitó se declare sin lugar el proceso y oficio las pruebas correspondientes. **LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** al contestar la demanda en sentido negativo indicó: DE LA LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE LLEVARON A EMITIR LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA NÚMERO CIENTO VEINTITRES GUIÓN DOS MIL SEIS (123-2006), POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, CON FECHA VEINTICINCO DE ENERO DE 2006: Es importante señalar que durante el procedimiento administrativo su representada se condujo con estricto apego a derecho de defensa de la contribuyente. Se constató en el expediente administrativo que la Sección de Devolución de Crédito Fiscal del Departamento de Fiscalización de la Coordinación Regional Central de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió informe de auditoría en el cual, luego de un análisis de la revisión efectuada a los documentos que amparan la solicitud concluyó que no era procedente autorizar la solicitud de devolución de crédito fiscal presentada por la entidad contribuyente. Con base en dicho informe la Superintendencia de Administración Tributaria, emitió el ocho de diciembre de 2005, la resolución número **CRC-DF-SIVA-RG-seiscientos ochenta y tres-dos mil cinco**, la cual resuelve denegar la solicitud de Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los periodos comprendidos del uno de julio de dos mil cuatro al treinta de junio de dos mil cinco, por haberse establecido que el contribuyente solicitante no encuadra dentro de la figura de exportador, porque al requerírsele que soportara las supuestas exportaciones de energía eléctrica con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos se comprobó que no contaba con los mismo, lo cual denota que en todo momento se respetó del derecho de defensa y debido proceso y la juridicidad de los actos administrativos que dieron origen a la resolución hoy impugnada. Interpuso la excepción perentoria de FALTA DE SUSTENTO LEGAL DE LA PARTE ACTORA EN SUS ARGUMENTOS DE DEFENSA TÉCNICA DENTRO DEL MEMORIAL QUE DA INICIO AL PRESENTE PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO: La solicitud comprende el crédito fiscal acumulado en los periodos comprendidos del uno de julio de dos mil cuatro al treinta de junio de dos mil cinco. Se determinó que la entidad contribuyente exige un derecho que desde todo punto de vista no le asiste dado que respetando el debido proceso en la determinación de la procedencia de la devolución de crédito

fiscal mediante la auditoría fiscal que para el efecto se realiza a toda solicitud de devolución, se le requirió que soportara las ventas por exportación mediante las facturas y los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, sin embargo sólo cumplió con presentar la factura de venta no así con los citados Formularios, lo cual dejó en evidencia que la figura de exportador no le aplica. Se denegó una solicitud que a todas luces era susceptible de rechazar por no seguir los lineamientos establecidos en leyes específicas, por no contener cantidades líquidas procedentes. No se trata de un "FORMALISMO", se trata de una norma imperativa y específica en cuanto a la materia. Por ende toda solicitud, declaración y actuación del contribuyente ante esta entidad debe efectuarse con total apego a tal norma, debiendo observarse lo establecido en el artículo cuatro de la Ley del Organismo Judicial. Incluso la contribuyente aceptó la inobservancia de lo establecido en los artículos 37, 52, 53 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-); artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II) al alegar que se incurrió en un error formal aduanero por que no existían los procedimientos específicos para legalizar una exportación de energía eléctrica, cuando la norma imperativa aplicable establece que cuando una mercancía es destinada al uso o consumo en otro país se debe formalizar en una declaración y que cuando las mercancías sean originarias de los países centroamericanos se debe formalizar en un Formulario Aduanero Único Centroamericano, cumpliendo este requisito hasta el 21 de diciembre de 2005. Como puede apreciarse, la presentación y validación de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, fueron presentados posterior a la solicitud de devolución del crédito fiscal, es decir en la etapa del procedimiento administrativo en el cual ya se habían iniciado las diligencias del conocimiento del asunto. Se trata pues de un medio de impugnación que busca la REVISIÓN de lo actuado por un órgano administrativo jerárquicamente inferior. Por ello era imposible para el Directorio conocer de circunstancias que no constataban en el momento de resolver. Por lo que el proceso debe ser declarado sin lugar. Ofreció las pruebas correspondientes. -----

PÁRRAFO TERCERO (DE LOS HECHOS SUJETOS A PRUEBA) Si de acuerdo a una correcta interpretación y aplicación de la Ley por parte Administración Tributaria, la resolución impugnada fue dictada conforme a derecho.-----

PÁRRAFO CUARTO (DE LAS PRUEBAS APORTADAS): Durante el período de prueba con citación de la parte contraria se recibieron los siguientes medios de prueba:

- 1). LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: a) El expediente administrativo en donde obra la resolución impugnada; b) Las presunciones legales y humanas que de lo actuado se deriven; c) Declaración de parte de la entidad demandante.
- 2) POR PARTE DEL DEMANDANTE: a) El expediente administrativo correspondiente; b) documentos que fueron acompañados al memorial de demanda, consistentes en fotocopias de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que amparan las facturas de venta por exportación de energía eléctrica, correspondientes a los meses comprendidos de julio de dos mil cuatro a junio de dos mil cinco; c) Las presunciones legales y humanas que de lo actuado se deriven; d) exhibición de los libros de Contabilidad y de Comercio de la entidad demandante.
- 3) POR PARTE DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN: a) El expediente administrativo correspondiente; b) Las presunciones Legales y Humanas que de lo actuado se deriven.

PÁRRAFO QUINTO (DEL DÍA PARA LA VISTA Y DE LOS ALEGATOS PRESENTADOS): Para la vista se señaló la audiencia el quince de abril de dos mil seis, a las diez horas, ocasión en que los sujetos procesales alegaron en definitiva.

CONSIDERANDO (I): De conformidad con el artículo doscientos veintiuno (221) de la Constitución Política de la República de Guatemala, es función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo la de ser el contralor de la juridicidad de la Administración Pública, teniendo atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como de los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. En cumplimiento de tal encargo, siendo el acto administrativo impugnado consecuencia de una serie de actuaciones que forman parte del respectivo expediente administrativo, como ha sido sostenido incluso por la Honorable Corte Suprema de Justicia, este Tribunal está legalmente facultado para examinar o revisar las actuaciones que forman el expediente administrativo, además de las producidas propiamente en la instancia judicial, con el sano propósito de determinar si el acto de autoridad impugnado se encuentra de acuerdo a las normas legales que regulan la materia de que se trata. Por otro lado, debe hacer constar que la competencia del Tribunal para conocer del acto concreto que se impugna en esta instancia se fundamenta en lo dispuesto en los artículos 161 al 167 del Código Tributario y en el contenido del Acuerdo No. 30-92 de la Honorable Corte Suprema de Justicia.-----

CONSIDERANDO (II): Que por el Proceso Contencioso Administrativo que se falla, es promovido por la entidad EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA, en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria, por haber emitido su Directorio la resolución ciento veintitrés guión dos mil seis, (123-2006) el veinticinco de enero de dos mil seis, declarando sin lugar el Recurso de Revocatoria en contra de la resolución número **CRC-DF-SIVA-RG-seiscientos ochenta y tres-dos mil cinco** emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, el ocho de diciembre de dos mil cinco, mediante la cual se deniega la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de cuatro millones ochocientos cuarenta y ocho mil trescientos ocho quetzales exactos (Q. 4.848,308.00) y que corresponde a los períodos comprendidos de julio de 2004 al 30 de junio de 2005. Sobre ese particular, la demandante argumenta: "Mi representada no está de acuerdo con la Resolución que declaró sin lugar el Recurso de Revocatoria interpuesto en contra de la Resolución 123-2006 (...) de la Superintendencia de Administración Tributaria, Coordinación Regional Central, Sección de Devolución de Crédito Fiscal. En efecto, el 10 de septiembre de 2005, mi representada solicitó la devolución del crédito fiscal acumulado en los períodos comprendidos del 01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005, por un monto de Q. 4.848,308.00, solicitud, como ya indiqué le fue denegada por la administración tributaria argumentando básicamente lo siguiente: Que mi representada no encuadra dentro de la figura de exportador con derecho a la devolución de crédito fiscal del Impuesto al valor Agregado, porque se determinó que el contribuyente EXPORELEC, SOCIEDAD ANÓNIMA, al requerírsele que soportara las supuestas exportaciones de energía eléctrica con los Formularios Aduaneros Únicos Centro Americanos se comprobó que no contaba con los mismo (...)" En ese orden de ideas, su representada no está de acuerdo con la resolución impugnada, ya que solamente se incumplió con un formalismo aduanero al momento de efectuar sus exportaciones de energía eléctrica, que fue el no haber presentado ante la autoridad aduanera los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos para su validación y autorización, sin embargo, considera que la resolución del

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria no está apegada a derecho, toda vez que aún habiéndose aceptado el error y demostrado al momento de presentar el recurso de revocatoria, que ya se contaba con los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que soportaban las exportaciones de energía eléctrica que se efectuaron en los periodos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005, declaró sin lugar el recurso planteado, sustentándose básicamente en que al momento en que se realizó la solicitud de devolución de crédito fiscal y de la auditoría fiscal, no se contaba con dichos documentos, situación que lo excluía legalmente de la calidad de exportador, por lo que legalmente no le asistía el derecho a la devolución de crédito fiscal, argumento que se encuentra totalmente infundado y que es desvirtuado mediante los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos que se presentaron ante la Administración Tributaria, lo cual acreditó mediante las fotocopias respectivas.

Por otra parte, es necesario aclarar que lo regulado en los artículos 37, 52, 53 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-); artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II), son formalismos que tienen por objeto únicamente documentar un acto mercantil realizado a nivel internacional, pero en ningún caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado como ley específica, restringe el derecho a la devolución del crédito fiscal que otorga la referida ley; en ese orden de ideas, como ya indiqué, mi representada presentó ante la autoridad aduanera los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación los cuales fueron aceptados, validados y registrados por la misma Administración Tributaria, hecho que se realizó el 21 de diciembre de 2005, lo cual acredito con las fotocopias de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación que se presentaron en su oportunidad identificados bajo los números **FPA-40010255**, **FPA-40010256**, **FPA-40010257**, **FPA-40010258**, **FPA-40010259**, **FPA-40010260** y **FPA-40010261**, que soportan las facturas de ventas de exportación emitidas durante los periodos impositivos comprendidos de julio 2004 a junio 2005, las cuales acompaño. Es evidente que al quedar desvirtuado el argumento de la Administración Tributaria para denegar la solicitud de devolución y no habiendo ninguna objeción más en cuanto a la procedencia del crédito fiscal de conformidad con la auditoría que se practicó a mi representada, corresponde que se le devuelva el crédito fiscal solicitado.

LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN CONTESTA LA DEMANDA EN SENTIDO NEGATIVO Y MANIFIESTA: "...La Procuraduría General de la Nación, al contestar la demanda en sentido negativo se pronuncia por qué declaró sin lugar la demanda entablada y por consiguiente se mantenga la majestad de

la resolución impugnada número 123-2006 dictada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria." La Superintendencia de Administración Tributaria al contestar la demanda en sentido negativo interpone la excepción perentoria de "FALTA DE SUSTENTO LEGAL DE LA PARTE ACTORA EN SUS ARGUMENTACIONES DE DEFENSA TÉCNICA DENTRO DEL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO" y se refiere al presente litigio, señalando: "En el expediente administrativo se puede constatar que la Sección de Devolución de Crédito Fiscal del Departamento de Fiscalización de la Coordinación Regional Central de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió informe de auditoría en el cual, luego de un análisis de la revisión efectuada a los documentos que amparan la solicitud concluyó que no era procedente autorizar la devolución de crédito fiscal presentada por la entidad contribuyente. (...) Por lo anteriormente indicado la

Honorable Sala puede observar la juridicidad de los actos administrativos que dieron origen a la resolución impugnada. Por lo tanto se debe declarar sin lugar el recurso Contencioso Administrativo interpuesto por la parte demandante y confirma la resolución emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, número ciento veintitrés guión dos mil seis (123-2006), de fecha 25 de diciembre de 2006. (...) Incluso la entidad contribuyente aceptó la inobservancia de lo establecido en los artículos 37, 52, 53 y 54 del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (Segundo Protocolo de Modificaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA III-) y artículos 49, 80, 84 y 108 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA II) al alegar que se incurrió en un error formal aduanero por que no existían los procedimientos específicos para legalizar una exportación de energía eléctrica, cuando la norma imperativa aplicable establece que cuando una mercancía es destinada al uso o consumo en otro país se debe formalizar en una declaración y que cuando las mercancías sean originarias de los países centroamericanos se debe formalizar en un Formulario Aduanero Único Centroamericano, cumpliendo este requisito hasta el 21 de diciembre de 2005. Sin embargo, como puede apreciarse, la presentación y validación de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, fueron presentados posterior a la solicitud de devolución del crédito fiscal, es decir en la etapa del procedimiento administrativo en el cual ya se habían iniciado las diligencias del conocimiento del asunto." Este Tribunal haciendo el estudio respectivo determina que en el presente caso, se discute el crédito fiscal que tiene pendiente el fisco de devolver al contribuyente demandante; bajo esta dimensión versará el enfoque que este tribunal hará en el presente caso, para lo cual es imprescindible consultar el artículo 23 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, modificado por los artículos 13 del Decreto 60-94, 10 del Decreto 142-96 y 15 del Decreto 80-2000, todos del Congreso de la República de Guatemala, el que literalmente dice: "Artículo 23. Devolución del crédito fiscal. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta ley. La devolución se efectuará en efectivo, por períodos mensuales vencidos, debiendo la Superintendencia de Administración Tributaria proceder según lo dispone el artículo 25 de esta ley.

Si al finalizar cada período trimestral o el correspondiente al de la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta del exportador, persiste un saldo de crédito fiscal a su favor, podrá solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria su devolución, para que ésta dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y (60) días hábiles para el período anual, contados a partir de la fecha de la presentación de la solicitud, verifique la procedencia del saldo del crédito fiscal solicitado Y emita la autorización, para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución con cargo a la cuenta "Fondo IVA. Para devoluciones de crédito fiscal a los exportadores", o bien la Superintendencia de Administración Tributaria proceda a la devolución en efectivo. Si la Superintendencia de Administración Tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificarlos y por el saldo no ajustado emitirá la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, o bien la efectuará directamente en efectivo. La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el solo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de (30) días hábiles para el período trimestral y (60) días hábiles para el período anual, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, la Superintendencia de Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.

También tendrán derecho a la devolución de crédito fiscal, los contribuyentes que vendan bienes o presten servicios a las personas exentas a que se refiere el artículo 8 de esta ley. Dicho crédito fiscal se les devolverá en efectivo, por trimestre calendario vencido, debiendo la Superintendencia de Administración Tributaria proceder a su devolución dentro de los 60 días hábiles siguientes al de la presentación de la solicitud de la devolución, que deberá formular el contribuyente. La petición se tendrá resuelta desfavorablemente, para el solo efecto de que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si trascurrido el plazo de sesenta (60) días hábiles contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, la Superintendencia de Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.

La superintendencia de Administración Tributaria podrá rechazar total o parcialmente las solicitudes de devolución, en el caso de que existan ajustes notificados al contribuyente por el impuesto a que se refiere esta ley; y únicamente hasta por el monto de tales ajustes.

Los montos de crédito fiscal no devueltos como corresponde dentro de los plazos que establece este artículo devengarán intereses por mora a favor del contribuyente a partir de su vencimiento. Dichos intereses equivaldrán a la tasa que aplique la Superintendencia de Administración Tributaria a las obligaciones del contribuyente caídas en mora y su valor se incorporará automáticamente al crédito fiscal del contribuyente.

La Dirección Técnica del Presupuesto constituirá un fondo rotativo por la suma que determine el Ministerio de Finanzas Públicas, con base en la información que deberá proporcionarle la Superintendencia de Administración Tributaria anualmente, para la atención de las devoluciones de crédito fiscal en efectivo.

El monto que separa el Banco de Guatemala para atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores conforme el artículo 23 de la ley, debe registrarse contablemente en la Dirección de Contabilidad del Estado, para cuantificar el monto de devolución de crédito fiscal para fines presupuestarios, dicho monto formará parte de un anexo del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de cada ejercicio fiscal y, en ningún caso, la Dirección Técnica del Presupuesto debe contemplar el monto estimado para devoluciones en concepto de este crédito fiscal como parte de los ingresos tributarios anuales ni tampoco deberá asignarse partida presupuestaria por este concepto." De ésta transcripción se determina que la devolución del crédito fiscal se rige por los siguientes requisitos: a) Que los contribuyentes se dediquen a la exportación, tienen derecho a que se les devuelva el crédito fiscal; b) Que la devolución se hará en efectivo; c) Que si persiste un saldo de crédito fiscal a favor del contribuyente al finalizar cada período trimestral o el correspondiente al de la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, el exportador podrá solicitar su devolución para que dentro del plazo de (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período anual, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud se verifique la procedencia del crédito fiscal; d) Que si la Dirección formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificarlos y por el saldo no ajustado emitirá la autorización de devolución; e) Que la petición se tendrá resuelta desfavorablemente si transcurre el plazo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período anual, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, la Superintendencia de Administración Tributaria no resuelve, para el solo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa.

Al revisar éste Tribunal el crédito fiscal a favor del contribuyente, se determina que si llena todos los requisitos legales enumerados, por lo que la devolución es factible, toda vez que en el expediente administrativo se encuentran incorporadas fotocopias de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos de Exportación, lo que constituye plena prueba del cumplimiento de los trámites legales ante la autoridad aduanera, demostrando con ello que sí encuadra dentro de la figura de exportador con derecho a la devolución de crédito fiscal de conformidad con el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; en ese orden de ideas, resulta infundada la negativa a la devolución argumentada por la Administración Tributaria; por las reflexiones siguientes: a) Porque es totalmente inaceptable que se deniegue la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de los períodos impositivos comprendidos del 1 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005, argumentando que la demandante no encuadraba dentro de la figura de exportador, porque sus exportaciones de energía eléctrica no se encontraban soportadas por los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, pasando por desapercibido que la entidad contribuyente enmendó el error por medio de la presentación de los referidos Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos ante la autoridad competente que en este caso es la misma entidad demandada quien registró y validó tales documentos quedando con ello debidamente soportadas las exportaciones realizadas en los períodos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005, lo cual lo realizó el 21 de diciembre de 2005, tal como se evidencia con las fotocopias que obran en el expediente, documentación que tampoco fue argumentada de ser falsa o nula por la autoridad fiscalizadora; que tampoco se fundamenta en derecho el argumento esgrimido de que ésta corrección la hizo la entidad contribuyente posterior a la solicitud de devolución del crédito fiscal o sea en la etapa del procedimiento administrativo, porque la ley de la materia no señala en su articulado ningún impedimento para efectuar las correcciones como la que se comenta, razón más que suficiente para afirmar que la autoridad fiscalizadora incurrió en error en la negativa de la devolución del crédito fiscal de que se trata; lo que hace insostenible la resolución objeto de impugnación.-----

CONSIDERANDO: (III) Que la excepción perentoria de: "FALTA DE SUSTENTO LEGAL DE LA PARTE ACTORA EN SUS ARGUMENTACIONES DE DEFENSA TÉCNICA DENTRO DEL MEMORIAL QUE DA INICIO AL PRESENTE PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO" Interpuesta por la Superintendencia de Administración Tributaria, se estima innecesario analizar, debido a la forma en que se falla.-----

CONSIDERANDO: (IV) Que en la sentencia debe de condenarse a la parte vencida el reembolso de las costas procesales a favor de la contraparte conforme lo establece la ley, no obstante, el Tribunal está facultado por esa misma ley, para eximir dicho pago, cuando exista evidencia de haber litigado de buena fe, lo cual acontece en este caso, circunstancia por la que procede a eximir a la parte vencida del pago de las costas procesales, por lo tanto, cada una de las partes en este caso deberá absorber el costo de sus respectivas actuaciones.-----

CITA DE LEYES: Las leyes citadas y los artículos 12, 18, 30, 203,204,217,218,221,239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 16, 17, 23, 36, 45, 51, 58, 62, 86, 88, 108, 113, 121, 141, 155 y 159 de la Ley del Organismo Judicial; 25, 26, 27, 28, 29, 44, 45, 51, 66, 67, 71, 75, 79, 106, 126, 129, 177, 178, 186, 194,195 y 572 del Código Procesal Civil y Mercantil; 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 14, 17, 18, 19, 31, 47, 66, 69, 71, 103, 112, 121, 127, 142, 143, 149,

150, 154, 156, 159, 161, 164 y 167 del Código Tributario; 1, 3, 4, 5, 6, 10, 11, 17, 18, 29, 37 y 40 del Decreto 27-92 del Congreso de la República; 1, 2, 3, 7, 8, 9, 10, 17,18,19,20,21,22,23,27,29,41,43,45,48 y 57 del Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala.-----

POR TANTO: Con mérito en lo considerado y con fundamento en las disposiciones legales citadas, este Tribunal al resolver, **DECLARA: (1) SIN LUGAR** por improcedente la excepción perentoria de: "FALTA DE SUSTENTO LEGAL DE LA PARTE ACTORA EN SUS ARGUMENTACIONES DE DEFENSA TÉCNICA DENTRO DEL MEMORIAL QUE DA INICIO AL PRESENTE PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO", interpuesta por la Superintendencia de Administración Tributaria.

I. CON LUGAR La demanda promovida en el Proceso Contencioso Administrativo por la entidad EXPORELEC, S.A. en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria cuyo Directorio emitió la resolución ciento veintitrés guión dos mil seis (123-2006) de fecha veinticinco de enero del dos mil seis.

II. En consecuencia REVOCA la referida resolución juntamente con la resolución número **CRC-DF-SIVA-RG-seiscientos ochenta y tres-dos mil cinco**, de fecha ocho de diciembre del dos mil cinco emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, por consiguiente ordena a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que por medio de la dependencia respectiva, proceda al día siguiente a la fecha en que esta sentencia quede firme, a **DEVOLVER** el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado en los períodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005, por la cantidad de **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS OCHO QUETZALES EXACTOS (Q.4.848,308.00)**, sin perjuicio de efectuar posteriormente las verificaciones que estime pertinentes.

III. No hay especial condena en costas procesales; y

IV. Notifíquese y en su oportunidad devuélvase el expediente administrativo a la entidad respectiva con certificación de lo resuelto.

Magistrado Presidente Sala Segunda
del Tribunal de lo Contencioso
Administrativo

Como puede apreciarse, el presente caso fue resuelto favorablemente para el contribuyente, en virtud que se contó con los medios de prueba que permitieron demostrar fehacientemente al juez, que Exporelec S.A. inició el proceso de solicitud de devolución del crédito fiscal, llevando a cabo cada una de las distintas etapas del proceso con apego a la ley. Sin embargo a lo largo del proceso tal como se indicó cuando la solicitud de devolución fue denegada (ver Página 138), el contribuyente tuvo que acudir ante el sistema financiero para

agenciarse de una cantidad de dinero en calidad de préstamo correspondiente a la misma cantidad del crédito que le fue denegada y así poder seguir desarrollando su actividad exportadora, sin embargo, ello incidió en que el contribuyente erogara en concepto de intereses sobre préstamo un aproximado de Q.340,045.00 (**Capital** Q.4,848,308.00 x **Tasa de Interés Anual** (12.8%) x **Plazo del préstamo** (200 días) / **365** días del año), así como los honorarios de los profesionales que han intervenido en el caso con el proceso de defensa (que aproximadamente asciende a Q.100,000.00).

Es importante hacer notar que al contar con una asesoría profesional, se persigue minimizar al máximo el riesgo de cometer errores sustanciales o formales al momento de documentar la realización de transacciones económicas internacionales, sin embargo, debido a lo novedoso de la actividad exportadora de energía eléctrica y a la inexperiencia del asesor fiscal en dicha actividad, la empresa incurrió a lo largo del proceso de reclamación del crédito fiscal, en costos aproximadamente de Q.450,000.00, lo que redujo el monto recuperado del capital a través del crédito fiscal devuelto; sin embargo aún con estos gastos estimados recuperó aproximadamente Q.4,400,000.00.

No obstante lo anterior, queda demostrado que es necesaria la intervención del Contador Público y Auditor como Asesor Fiscal, ya que su participación coadyuvó al seguimiento y solución de los diferentes problemas que se dieron en la presente solicitud de devolución de crédito fiscal en el transcurso de las distintas etapas del proceso, siendo posible al final del mismo obtener la devolución del crédito fiscal, quedando de manifiesto la importancia del rol que juega el asesor y consultor tributario dentro de las actividades económicas no sólo de las empresas sino del país.

CONCLUSIONES

- 4) Toda persona individual y jurídica que se dedique a la exportación, sea esta de bienes o de servicios, tiene la facultad de ejercer su derecho a solicitar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria, todas vez se cumpla con los presupuestos establecidos en la ley de la materia y con los procedimientos y requisitos exigidos en leyes relacionadas; sin embargo, dicha solicitud no garantiza que se vaya a obtener una resolución favorable, por lo que es necesario conocer los diferentes medios y mecanismos legales de impugnación para hacer valer sus derechos ante las diferentes instancias.

- 5) Para efectos de realizar una exportación de energía eléctrica de Guatemala a cualquier otro país, se comprobó que no existen procedimientos aduaneros específicos que correlacionen con los procedimientos técnicos, lo que provoca que los generadores y comercializadores que realizan este tipo de actividad no pueden cumplir oportunamente ante la Administración Tributaria con los requerimientos aduaneros exigidos en la legislación vigente, lo cual incide en que las devoluciones del crédito fiscal solicitadas por estos exportadores sean resueltas desfavorablemente al momento de ser fiscalizados.

- 3) Por el solo hecho de que los exportadores tengan debidamente documentado y registrado el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, no significa que al ser solicitada su devolución, se obtenga una resolución favorable por parte del ente fiscalizador, sino que además de ello, también se debe cumplir aspectos formales relacionados con la normativa aduanera principalmente.

- 4) La negativa de la Administración Tributaria en devolver el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a empresas comercializadoras y exportadoras de energía eléctrica, se debe a que dichas exportaciones no están debidamente documentadas mediante el Formulario Aduanero Único Centroamericano, documento aduanero probatorio que da legitimidad a las exportaciones realizadas, sin los cuales se pierde la calidad de exportador y por ende el derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

- 5) El presente trabajo de investigación permitirá a los Comercializadores de energía eléctrica actuales así como a los potenciales inversionistas que deseen dedicarse a esta actividad, conocer y aplicar los diferentes procedimientos y requisitos, no sólo técnicos que deben cumplir ante el Administrador del Mercado Mayorista, sino también los aduaneros que deben cumplir ante la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual les beneficiará, por una parte, en el aspecto procesal, porque para obtener la devolución de crédito fiscal, ya no será necesario llevar a cabo todo el proceso administrativo y judicial ejemplificado en el caso práctico; y por la otra, en el aspecto económico, porque no tendrá que incurrir en el pago extra por honorarios profesionales y de representación judicial necesarios en el proceso de impugnación, así como en el pago de intereses financieros que se erogarían con motivo de la búsqueda de fuentes de financiamiento para obtener los recursos monetarios necesarios, como consecuencia a la demora en la devolución de crédito fiscal.

RECOMENDACIONES

1. Es imprescindible que cada participante del Mercado Mayorista de Electricidad tenga un conocimiento clara del mecanismo que se debe seguir ante las diferentes instancias administrativas y judiciales para hacer valer sus derechos que le confieren las leyes constitucionales y ordinarias del país, especialmente para el caso que nos ocupa que es el derecho de petición de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, para lo cual también es necesario que cuente con una asesoría profesional que lo oriente adecuadamente y oportunamente en el seguimiento del proceso legal, cuando dicho derecho es violentado mediante disposiciones públicas contrarias a la ley.

- 2) Derivado de la ausencia de procedimientos aduaneros específicos aplicables a las operaciones de importación y exportación de energía eléctrica, es imperativo que se unan esfuerzos entre la Superintendencia de Administracion Tributaria y el Administrador del Mercado Mayorista (éste último derivado de su función controladora y administradora), para que se implemente una normativa específica aplicable a las operaciones de comercio exterior de energía eléctrica, que establezca acciones, requisitos, procedimientos y controles, en donde se conjuguen los cumplimientos tanto técnicos y comerciales como aduaneros y fiscales, en virtud que no es posible darle el mismo tratamiento aduanero como una mercancía tradicional, debido a sus características especiales y al procedimiento para transportarla, que es a través de las interconexiones del tendido eléctrico de ambos países, las cuales se encuentran ubicadas fuera de la jurisdicción aduanera.

- 3) El tratamiento aduanero de las exportaciones de energía eléctrica, al igual que cualquier otra mercancía susceptible de ser comercializada en mercados internacionales, debe estar debidamente soportadas mediante los documentos legales exigidos por las leyes aduaneras vigentes en Guatemala, especialmente por el Formulario Aduanero Único Centro Americano, ya que como quedó plasmado en el desarrollo del caso práctico, éste fue el principal argumento de la Administración Tributaria en que se fundamentó para denegar la devolución del crédito fiscal solicitado, bajo la premisa de que al no comprobarse documentalmente que exportó, no se le podía considerar como exportador con derecho a la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

- 4) Es de vital importancia que se le dé toda la atención posible a la solución de problemas que aquejan las empresas que generen, transmitan, distribuyan o comercialicen energía eléctrica, ya que éstas constituyen una nueva fuente de inversión y empleo para Guatemala, el que a mediano plazo permitirá, con la entrada en operación del Sistema de Interconexión Eléctrica de los Países de América Central y la vigencia de la iniciativa de Interconexión Eléctrica contenidas en el Acuerdo Comercial denominado Plan Puebla Panamá, comercializar a los países interconectados, los excedentes de energía eléctrica generada en el país.

BIBLIOGRAFÍA

1. **Cabanellas, Guillermo**
Diccionario enciclopédico de Derecho Usual – 12ª. Edición – Buenos Aires Argentina: Editorial Eliasta S.R.L. Viamonte 1730 piso.1º. 1979.
2. **Chicas H, Raúl A.**
Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal – Documento de Apoyo a la Docencia -- USAC.
3. **Del Valle, Hernán**
Historia Empresa Eléctrica de Guatemala, 1994.
4. **Giuliani Fonrouge, Carlos**
Derecho Financiero – 3ª. Edición -- Buenos Aires: Ediciones de Palma 1982, 1069 páginas.
5. **Halacy, Daniel Stephen**
Tierra, Agua, Viento y Sol. 1992
6. **Jackson, W.M.Inc. Editores**
Enciclopedia Práctica Jackson, Gráfica Impresora Mexicana, S.A., Tomo VIII, México 1974.
7. **Ministerio de Energía y Minas**
Situación Actual del Subsector Eléctrico e Hidrocarburos en Guatemala -- Guatemala, 1997.
8. **Real Academia Española**
Diccionario de la Lengua Española, Junio de 1992.
9. **Román García, Julio E.**
Costo de Producción y Venta de la Energía Eléctrica distribuida por la Empresa Eléctrica de Guatemala S.A. – Tesis Universidad de San Carlos de Guatemala – Guatemala, 1994.
10. **Secretaria de Integración Económica Centro Americana, SIECA.**
La Integración Centroamericana”. Algunos Principios y Conceptos. Guatemala, 1993.
11. **TECAL**
Energía Solar -- El Industrial -- Guatemala 1996
12. **Villegas, Héctor B.**
Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario – 6ª. Edición – Buenos Aires: Ediciones de Palma 1997, 890 páginas.

DECRETOS LEGISLATIVOS

13. **Congreso de la República de Guatemala**
Decreto Ley No. 1287 y sus modificaciones, Ley orgánica del Instituto Nacional de Electrificación –INDE-, Guatemala 1959.
14. **Congreso de la República de Guatemala**
Decreto Número 93-96 – Ley General de Electricidad.
15. **Congreso de la República de Guatemala**
Decreto Número 6-91-- Código Tributario.
16. **Congreso de la República de Guatemala**
Decreto Número 27-92 – Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas.

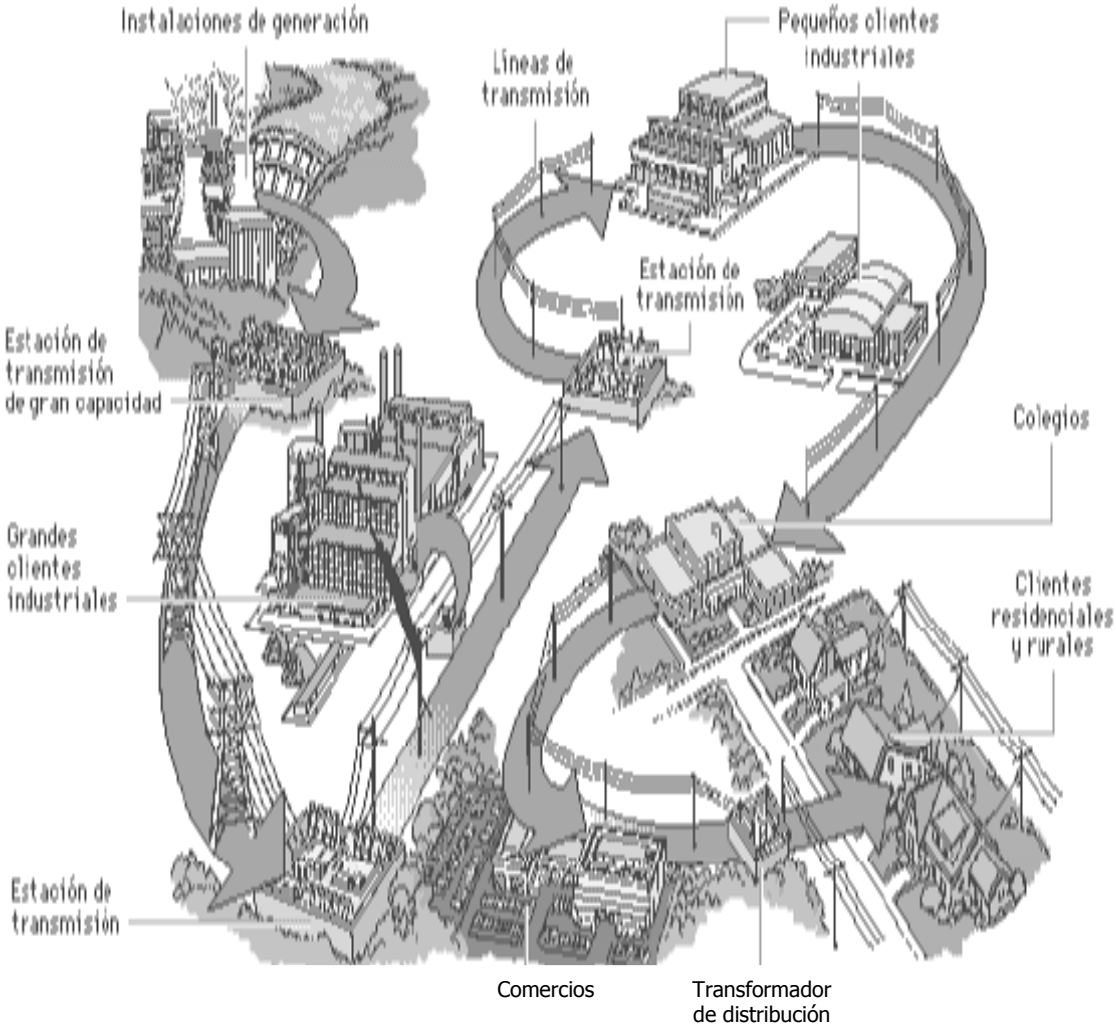
REGLAMENTOS

17. **Comisión Nacional de Energía Eléctrica**
Resolución CNEE-91-2002 -- Norma de Coordinación Comercial No. 10 “Exportación e Importación de Energía Eléctrica. Año 2002
18. **Organismo Ejecutivo – Ministerio de Energía y Minas**
Acuerdo Gubernativo No. 256-97 – Reglamento de la Ley General de Electricidad
19. **Organismo Ejecutivo – Ministerio de Energía y Minas**
Acuerdo Gubernativo No. 299-98 -- Reglamento del Administrador del Mercado Mayorista.

ELECTRÓNICA

20. **Administrador del Mercado Mayorista**
Página de Internet -- [www.amm.org.gt/estadísticas año 2003](http://www.amm.org.gt/estadísticas_año_2003).
21. **Instituto Nacional de Electrificación**
Página de Internet www.inde.gob.gt
22. **Microsoft Corporation 1993-2003**
Biblioteca de Consulta Enciclopedia Encarta 2004 – Artículo 1 “Unidades Eléctricas” — Artículo 2 “Comercio Internacional”
23. **Secretaría de Integración Económica Centro Americana –SIECA-**
Página de Internet www.sieca.org.gt.
24. **Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-**
Página de Internet www.sat.gob.gt.

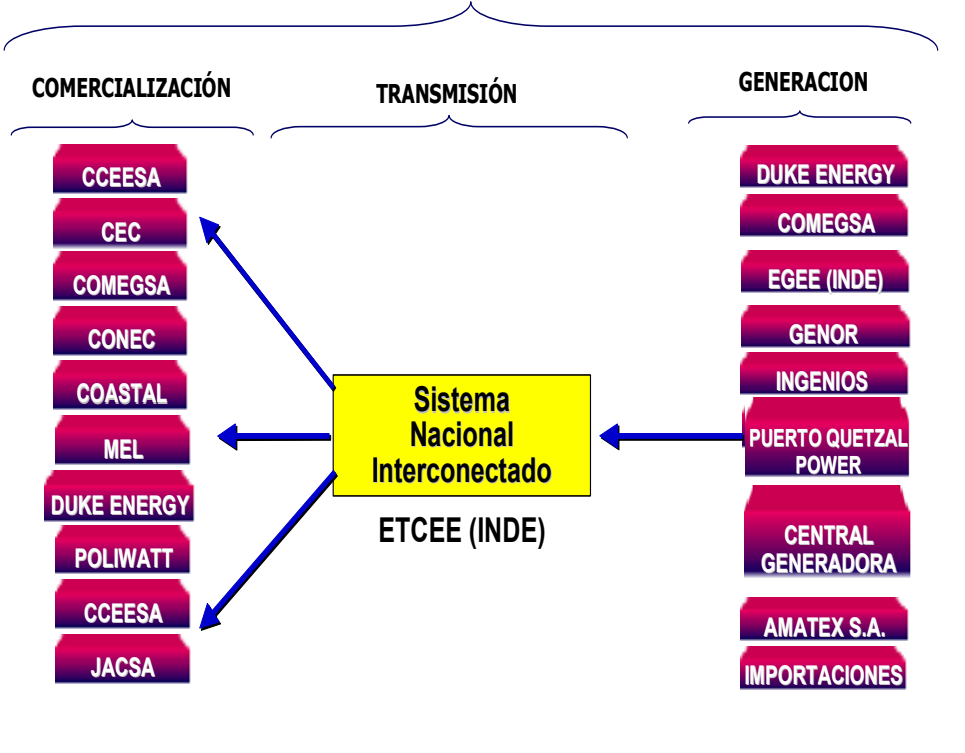
PROCESO DE GENERACIÓN, TRANSMISIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA



SECTOR ELÉCTRICO NACIONAL

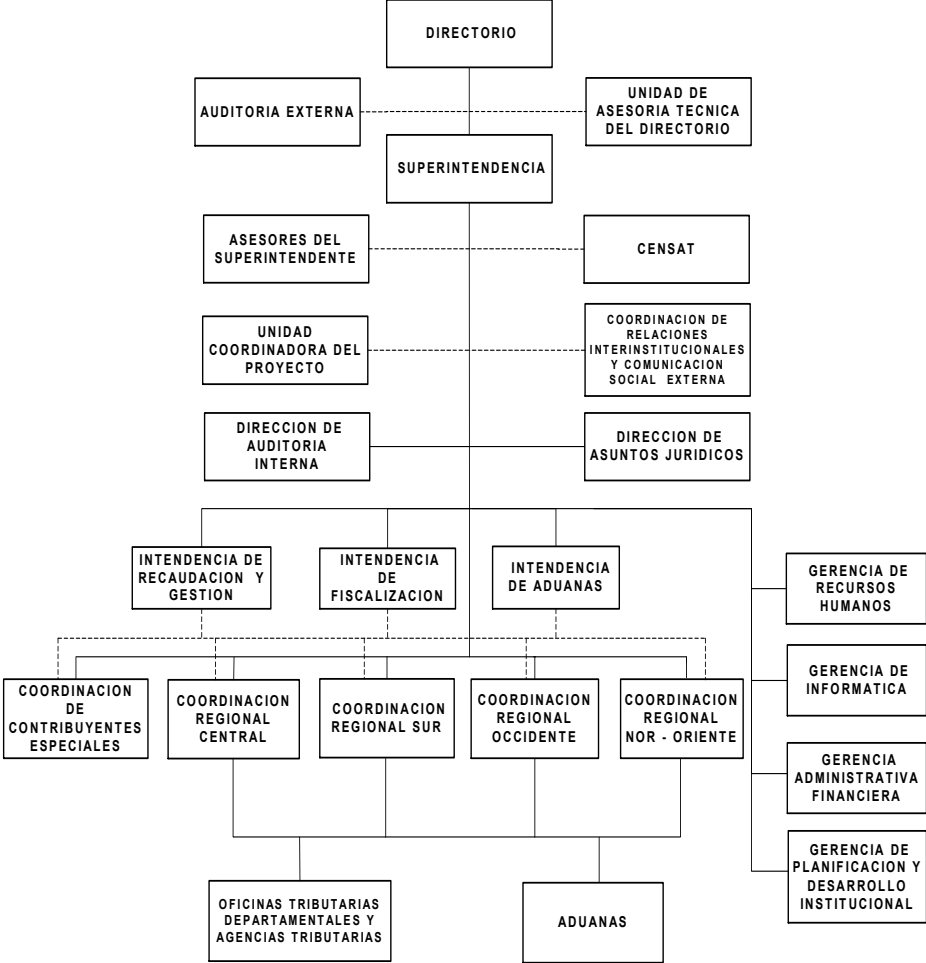
LEY GENERAL DE ELECTRICIDAD (DCTO. 93-96)

Comisión Nacional de Energía Eléctrica –CNEE-
(Ente Regulador)

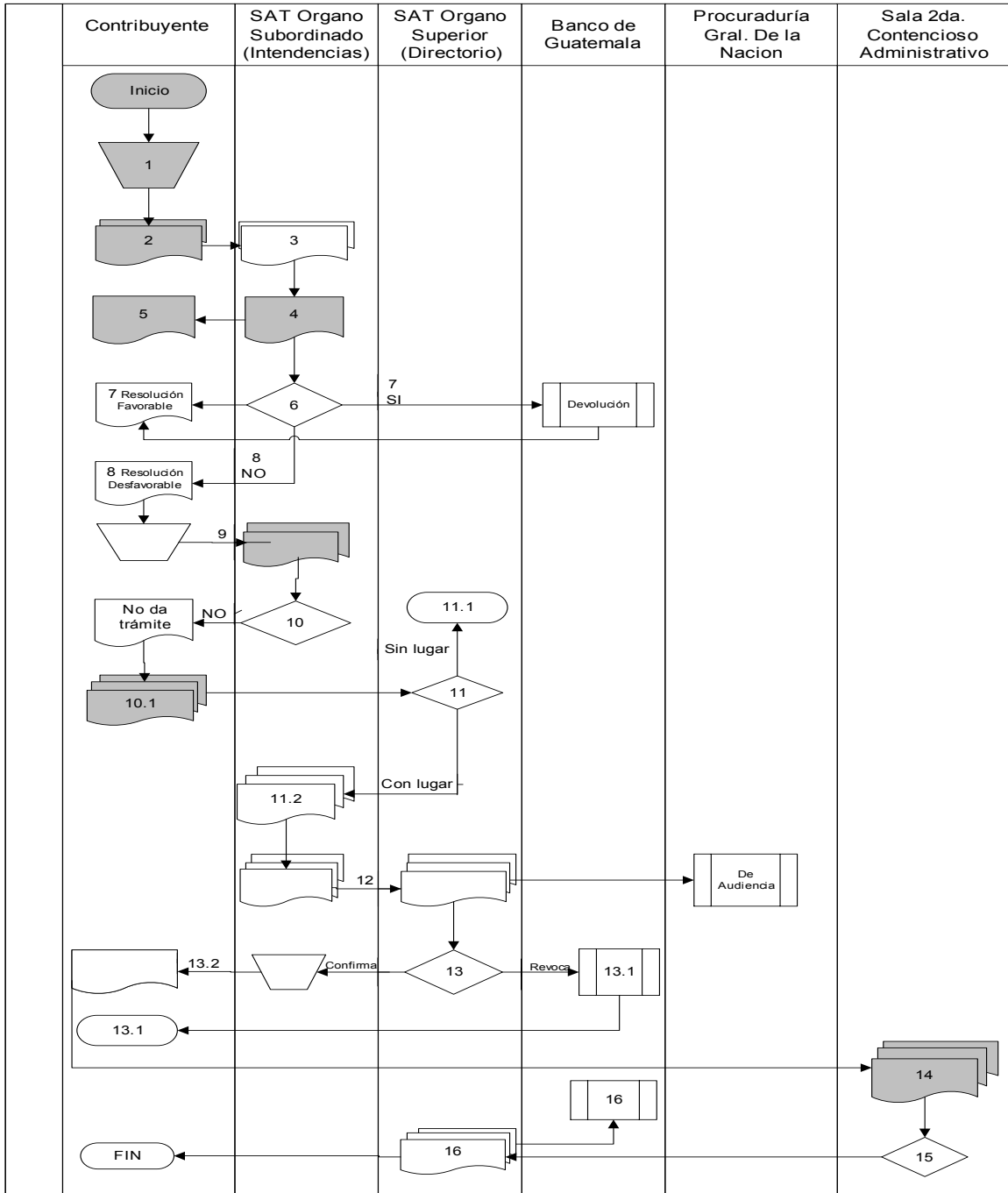


Administrador Mercado Mayorista –AMM-
(Administrador y Controlador)

ORGANIGRAMA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



**FLUJOGRAMA
PROCESO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL
VÍA ADMINISTRATIVA Y VÍA JUDICIAL**



VER NARRATIVA EN HOJA 2 DEL PRESENTE ANEXO

NARRATIVA DEL PROCESO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL QUE CONLLEVA LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL IVA

PASOS	DESCRIPCION
1	El contribuyente exportador determina la existencia de crédito fiscal acumulado mediante sus registros contables y declaraciones del IVA, por lo que procede a presentar la solicitud de su devolución ante la SAT
2	Inicia el proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado bajo el Régimen General, elaborando el Memorial respectivo.
3	Presentación de la solicitud de devolución ante la SAT y anexa toda la documentación establecida en la Ley del IVA y su Reglamento.
4	La SAT notifica el requerimiento de información para realizar la auditoría programada (declaraciones, registros auxiliares y contables y documentos de soporte tanto de las compras como de las ventas) por lo que el contribuyente tiene 3 días para cumplir con el mismo.
5	El contribuyente cumple dentro del plazo legal con la presentación de la documentación requerida.
6	La SAT debe resolver en 30 días si la solicitud corresponde a período trimestral y dentro de 60 días si la solicitud corresponde a período anual, de no obtener resolución por parte de la SAT dentro de los plazos indicados la misma se tiene como desfavorables para el contribuyente, debido a que se da el silencio administrativo.
7	Si la SAT resuelve favorablemente emite la autorización para que el Banco de Guatemala proceda a efectuar la devolución y notifica al contribuyente la Resolución de autorización.
8	Si la SAT resuelve desfavorablemente la solicitud, notifica la resolución de denegatoria al contribuyente.
9	Recibida la Resolución de denegatoria, se prepara el memorial de Recurso de Revocatoria para presentarlo ante el órgano subordinado de la SAT que resolvió negativamente, dentro de los 10 días hábiles siguiente de recibida la notificación, para impugnarla (Intendencia de Fiscalización)
10	El órgano subordinado ante el cual fue presentado el recurso de revocatoria debe resolver dar trámite o no dar trámite al recurso de revocatoria.
11	Si el organo subordinado resuelve no dar trámite al recurso de revocatoria, el contribuyente puede dentro de los 3 días siguientes a la notificación de la resolución, recurrir directamente al órgano superior jerárquico de la SAT y plantear el recurso de revocatoria a efecto de que se pronuncie sobre la impugnación.
11.1	Si el órgano superior de la SAT resuelve declarar sin lugar el recurso planteado impone una multa de Q.1,000.00 al interponente y manda a que se archive este proceso.
11.2	Si el órgano superior de la SAT resuelve declarar con lugar el recurso, devuelve el expediente al órgano asesor del directorio para que continúe su proceso.
12	Si el órgano subordinado resuelve dar trámite al recurso de revocatoria, debe elevar el expediente y el recurso presentado al órgano superior jerárquico de la SAT dentro de los 5 días siguientes.
13	El órgano superior de la SAT cuenta con 30 días para resolverlo, plazo dentro del cual debe dar audiencia obligatoria a la Procuraduría General de la Nación por 15 días y a la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio para que emitan su dictamen respecto a los hecho o actos controvertidos, en base a lo cual se emite la Resolución del recurso la que puede ser Revocada o confirmada parcial o totalmente.
13.1	Si se revoca, la resolución es favorable para el contribuyente y queda sin efecto la resolución de denegatoria de devolución del crédito fiscal solicitado, teniendo la SAT que emitir la autorización al Banco de Guatemala para que proceda a la devolución de dicho crédito.
13.2	Si se confirma, la resolución es desfavorable para el contribuyente de lo cual se notifica al contribuyente.
14	El contribuyente tiene un plazo de 3 meses contados a partir de la última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo, para proceder a iniciar el proceso en la vía judicial por medio del Proceso de lo Contencioso Administrativo.
15	La Sala 2da. De lo Contencioso Administrativo analizar el expediente presentado para resolver la controversia. La ley no establece un plazo para este procedimiento.
16	La Sala 2da. De lo Contencioso Administrativo resuelve REVOCAR la resolución emitida por la SAT, en la cual se denegó la solicitud de devolución del crédito fiscal, por lo que ordena a la SAT, para que por medio de la dependencia respectiva proceda al día siguiente a la fecha en que ésta sentencia quede firme, a devolver el crédito fiscal solicitado.

INCIDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL CON RELACIÓN AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO RECAUDADO

Años 2000 - 2004

(En Millones de Quetzales)

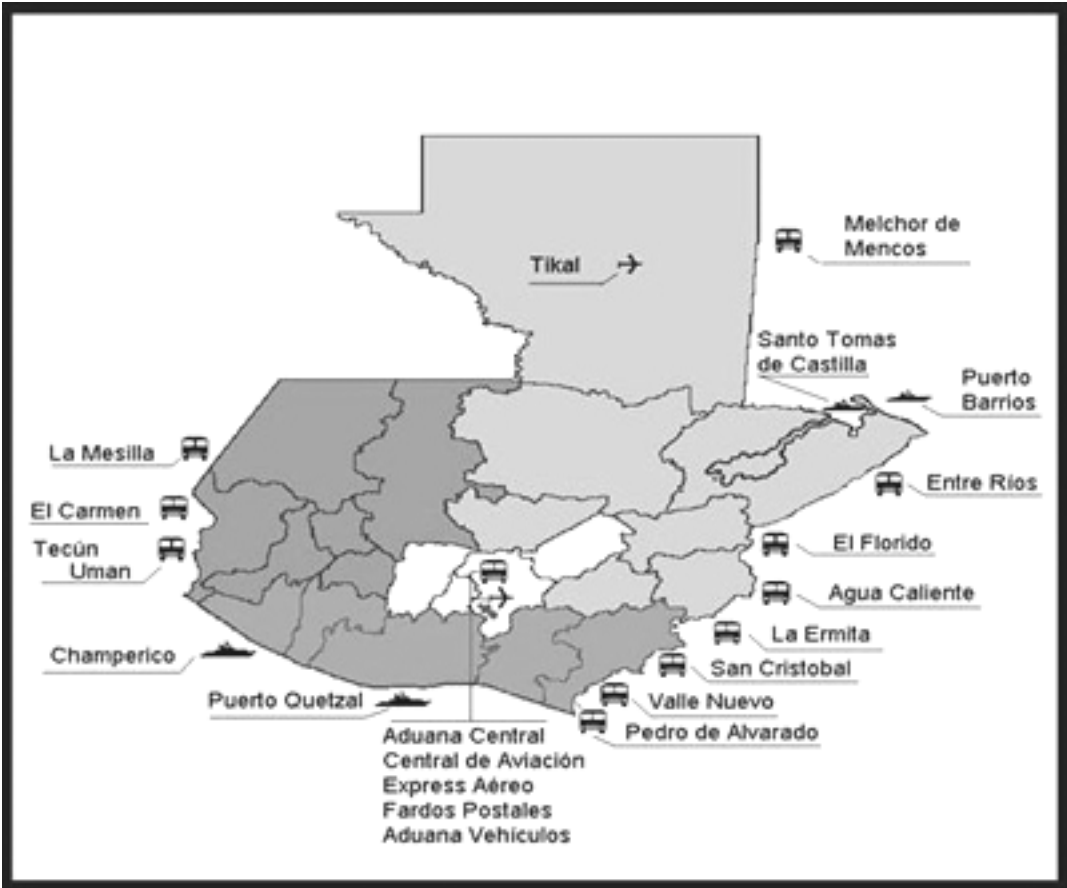
AÑO	IVA RECAUDADO ^{1/}	DEVOLUCIÓN CREDITO FISCAL ^{2/}	IVA NETO	RELACIÓN PORCENTUAL DEL CRÉDITO FISCAL DEVUELTO
2000	7.092,68	833,81	6.258,86	11,76%
2001	7.983,52	1.000,47	6.983,05	12,53%
2002	9.395,26	872,20	8.523,06	9,28%
2003	9.955,03	666,40	9.288,63	6,69%
2004	11.530,77	1.048,47	10.482,30	9,09%

FUENTE: Elaboración propia con base a datos de la Intendencia de Recaudación y Gestión SAT y Ministerio de Finanzas Públicas

^{1/} Intendencia de Recaudación y Gestión SAT, y Ministerio de Finanzas Públicas

^{2/} Ministerio de Finanzas Públicas

UBICACIÓN GEOGRÁFICA DE LAS DIFERENTES ADUANAS DE GUATEMALA



**NARRATIVA DEL PROCESO PARA REALIZAR UNA EXPORTACIÓN DE
MERCANCÍAS A LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR**

PASO	DESCRIPCIÓN
1	Contribuyente exportador de Guatemala transmite electrónicamente a la Ventanilla Única Para las Exportaciones (VUPE) el Formulario Aduanero Único Centro Americano de Exportación (FAUCA) o presenta dicho formulario para la captura de datos en la VUPE
2	La VUPE recibe formulario y lo transmite a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para el registro de la exportación en su Sistema de Información Aduanera Guatemalteca (SIAG).
3	SAT somete a un proceso informático la validación de la información del FAUCA en el cual se pueden dar dos situaciones: 1) Devuelve a la VUPE mensaje de error, si dicho formulario no llenara algún requisito; 2) o consigna la firma electrónica de aceptación cuando la información está correcta, generando el número de registro de la exportación, por Ej. FGE-5555555, impreso en la casilla 4 del FAUCA.
4	La VUPE transmite vía electrónica a la Dirección General de la Renta de Aduanas de El Salvador (DGRA) el FAUCA de exportación para su validación.
5	DGRA traslada información de número de importación y monto a pagar, a su portal de Internet (www.aduana.gob.sv) al momento de dar por aceptada la transmisión.
6	El contribuyente importador de El Salvador consulta número de importación y monto a pagar en página web de la DGRA, utilizando el número de registro de la exportación en Guatemala (impreso en la casilla 4 del FAUCA de exportación) y realiza el pago de los tributos que correspondan.
7	Seguidamente el Exportador deberá presentar las mercancías, el FAUCA y la documentación de soporte (incluida la certificación del pago realizado) para la salida de Guatemala e ingreso a El Salvador, para el despacho aduanero correspondiente.
8	Si como resultado del proceso de selectivo y aleatorio corresponde la verificación física de la documentación y mercancía, ésta se llevará a cabo en las instalaciones de los almacenes habilitados para este fin, de lo contrario, el interesado podrá disponer de sus mercancías de forma inmediata.