

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

***EL DEBIDO PROCESO EN LA DEVOLUCIÓN
DEL CRÉDITO FISCAL DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO***

TESIS

**PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

POR

LESVIA EDITH SALAZAR ESTRADA

***PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO
DE CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA***

EN EL GRADO DE

LICENCIADA

GUATEMALA, AGOSTO DE 2004

INTRODUCCIÓN

Este trabajo surge de la necesidad de los contribuyentes de conocer de forma resumida el proceso de Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, ya que por desconocimiento o bien la falta de información por parte de la Administración Tributaria, hacia el sector empresarial provoca deficiencias en los expedientes de solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, por lo que es función del CPA como asesor o consultor en esa área indicar los lineamientos legales y técnicos que debe de llenar cada expediente presentado ante las autoridades competentes.

La importancia de este tema no radica únicamente en la presentación de un expediente con lineamientos correctos, la mayor importancia del tema se enfoca en dar a conocer al contribuyente sus derechos constitucionales a través del debido proceso, el cual debe ser respetado tanto por el contribuyente como por las dependencias del estado que participan en el proceso de Devolución del Impuesto al Valor Agregado.

El contenido del presente trabajo permite al usuario conocer de forma secuencial, las distintas etapas o fases de las cuales se compone el Debido Proceso, en la devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, partiendo básicamente del origen de la ley del Impuesto al Valor Agregado, sus modificaciones, a lo largo de su vida jurídica y los derechos que en ésta se encuentran contenidos, así mismo este trabajo brinda una guía de los requisitos, documentos y lineamientos que de conformidad a la normativa guatemalteca deben observarse dentro de este proceso, concluyendo con la resolución de un caso práctico en el cual se cumple con el debido proceso.

Es importante indicar que en el contenido del presente documento se encuentran citas bibliográficas que permiten al usuario del documento conozca la fuente de información, dichas citas se encuentran de la siguiente forma (3:50) el primer número significa el número de libro de

conformidad al orden que se encuentran dentro de la bibliografía; el segundo número seguido de los dos puntos corresponde a la página consultada.

ÍNDICE

Introducción

Capítulo I

Evolución en el tiempo del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado	
Antecedentes históricos del impuesto al valor agregado	1
Impuestos	
El objeto del impuesto	
Impuestos indirectos	2
Ventajas y desventajas de los impuestos indirectos	3
Impuesto al valor agregado y sus orígenes	3
Del crédito fiscal	8
Modificaciones al crédito fiscal	9

Capítulo II

Hecho generador, soporte y registro del impuesto al valor agregado

Origen del crédito fiscal	13
Procedencia del crédito fiscal	15
Documentación del crédito fiscal	18
Registro y contabilización del crédito fiscal	20
Devolución del crédito fiscal	22

Capítulo III

Proceso inicial al solicitar devolución del crédito fiscal

Registros contables y auxiliares obligatorios	33
Entidad competente a que debe presentarse el expediente	41
Períodos impositivos que pueden solicitarse	42
Plazos de espera para la resolución de la solicitud	42

Capítulo IV

Preparación del proceso de defensa ante una resolución desfavorable

Derechos conforme a la Constitución Política de la República	45
El procedimiento administrativo	46
Procedimiento del Proceso Administrativo de Defensa en el Ámbito Tributario	58
Proceso de lo Contencioso Administrativo	67
Ejemplos de otros medios de defensa	73

Capítulo V

<i>Caso Práctico</i>	77
Preparación y revisión de la documentación del expediente de devolución	79
Memorial de solicitud de Devolución	81
Elaboración de la declaración de la solicitud	86
Resolución desfavorable a la solicitud	87

Modelo de resolución por parte del ente fiscalizador	88
Preparación del memorial de defensa	89
Modelo de recurso de revocatoria	91
Resolución del directorio	100
Proceso Contencioso Administrativo	108
Sentencia dictada por la Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo	123
Conclusiones	
Recomendaciones	
Bibliografía	
Anexos	

CAPÍTULO I

EVOLUCIÓN EN EL TIEMPO DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1.1 Antecedentes históricos del Impuesto al Valor Agregado

Antes de mencionar los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA), es importante saber cual es el objetivo del mismo y a la vez conocer por que es un impuesto indirecto; por lo que es conveniente conocer las diferencias entre los impuestos directos e impuestos indirectos, sus ventajas y desventajas. Con el afán de llevar una secuencia lógica de la creación del Impuesto al Valor Agregado, y el nacimiento del crédito fiscal se presentan las siguientes definiciones:

Impuestos (4:86)

Son las prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado en virtud de una potestad de imperio, en forma y manera establecida en la ley a las personas individuales y jurídicas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna, con la finalidad de satisfacer el gasto público, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado.

El Objeto Del Impuesto (4:87)

¿Qué es lo que grava? ¿Qué factores se van a tomar en cuenta para repartir la carga tributaria?. Las interrogantes anteriores las contestan la mayoría de tratadistas afirmando que el objeto del impuesto es la materia sobre la cual recae la obligación de pagar el impuesto, esto ha sido tradicionalmente aceptado, pero debe ser aplicado en el sentido que el objeto del impuesto involucra la definición

del hecho generador o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona para resultar obligada al pago del impuesto.

Impuestos Indirectos. (4:89)

Son los que gravan la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata; tal sería el caso del Impuesto al Valor Agregado, también llamado impuesto al consumo.

También se dice que son los impuestos que se derivan de la relación de intercambio y consumo de las mercancías, derechos y otros valores, los cuales son cobrados por las empresas a los consumidores finales. Los impuestos indirectos regulan el consumo, todas las formas de tributación que gravan transacciones y utilización de factores, alteran los precios y por ende hacen que unos factores; bienes y servicios sean más caros o más baratos.

Al analizar los impuestos indirectos, se dice que una de sus características es que son trasladados al consumidor; incluyendo entre éstos los impuestos que gravan las mercancías que entran y salen del país, por lo que algunos argumentan que aquellos que gravan los productos de exportación no son trasladados al consumidor nacional, pero esto es sólo en apariencia, toda vez que la forma de traslación se da en la rebaja del salario real y evita todo aumento a los salarios. Así también con un incremento de los precios de la parte de la producción que se consume internamente.

Ventajas Y Desventajas De Los Impuestos Indirectos (4:90)

Ventajas:

1. Como afectan a un gran número de la sociedad que en la medida de sus posibilidades contribuyen, estableciendo una relativa uniformidad y universalidad.
2. Son los más productivos para el Estado porque aportan más fondos que los directos.

Desventajas:

1. Fomenta la traslación y como resultado el que lo paga es el consumidor final.
2. No permite un efectivo control sobre los contribuyentes en virtud de que tiene una gran facilidad para trasladarse.
3. En general no son justos, especialmente en artículos de la canasta básica.

1.1.1 El Impuesto Al Valor Agregado Y Sus Orígenes (21:1-5)

El impuesto al valor agregado nace a la vida jurídica el 11 de julio de 1983, a través del Decreto 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%, cabe indicar que en octubre de ese mismo año entra en vigencia el Decreto 120-83, teniendo como objeto principal la modificación de la tasa, sobre la base imponible, reduciéndola al 7%, tasa que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1995; estos decretos fueron derogados por el Decreto Ley 97-84. El objeto de esta modificación fue facilitar su comprensión y aplicación, así como evitar interpretaciones diferentes a la naturaleza del gravamen; y cubrir diferentes aspectos que posibilitaran su elusión y ampliar su base impositiva.

El Impuesto al Valor Agregado es una prestación de dinero exigida por el Estado a los particulares en virtud de un Decreto-Ley emitido por un Jefe de Estado en Consejo de

Ministros (Decreto Ley 97-84), sin percibir ninguna contraprestación inmediata, con la finalidad de satisfacer intereses colectivos y contribuir con el gasto público, el IVA está catalogado como un impuesto indirecto y una de sus características es que puede ser trasladado de una persona a otra y en consecuencia incide en el consumidor final.

Cabe mencionar que el Impuesto al Valor Agregado nace como una necesidad en sustitución del 3% del Impuesto del Timbre sobre Ventas de Mercancías y Prestaciones de Servicios Personales, excepto en lo que se refiere al gravamen sobre los contratos.

El IVA en su tiempo fue una innovación tributaria resultante de una cadena de gravámenes indirectos que se generaban por la enajenación, arrendamientos e importaciones de bienes y por la prestación de servicios a nivel nacional que elimina en parte los impactos negativos de los impuestos acumulativos. El IVA se orienta sobre cada una de las fases de la producción y distribución y no sobre la mercancía final producida, por lo que luego de gravar el valor inicial de un bien se limita a gravar en cada fase del ciclo productivo la diferencia entre el valor actual de la mercancía y el valor que ya ha sido gravado. Al final del ciclo cuando el bien llega al consumidor, la totalidad de su valor resulta gravado una vez y el impuesto que lleva incorporado será igual a la suma de los importes parciales que de vez en vez, ha gravado en varios intercambios, pero ninguna parte del mismo ha quedado gravada dos o más veces, como ocurre con el Impuesto del Timbre. En la práctica el IVA es medido por el aumento en el precio de venta en cada nivel de la producción o distribución y ésta es la base del impuesto.

El Decreto-Ley 97-84 en el artículo 1, establecía un Impuesto al Valor Agregado sobre el precio en la transferencia de dominio, venta e importación de mercancías destinadas al consumo o uso en el mercado interno. Así como del valor por la prestación de servicios

no personales en el territorio nacional y la renta por el arrendamiento de bienes muebles.

También establecía el Decreto - Ley mencionado que para los efectos del impuesto estaban gravados los actos siguientes:

1. Todos lo que tengan por objeto la transferencia de dominio o venta de mercancías, con independencia de la designación que se le dé al acto y de las condiciones pactadas por las partes.
2. Los servicios no personales prestados en el territorio nacional por empresas propiedad de personas naturales o jurídicas domiciliadas o no en el país, con independencia del dominio del usuario.
3. Los servicios no personales derivados de contratos a futuro, cuando dichos servicios se presten;
4. Las importaciones de mercancías, originarias de cualquier país, al territorio nacional;
y,
5. Los arrendamientos de bienes muebles.

Es importante mencionar que la norma legal definía específicamente quién era contribuyente, responsable y consumidor final, y establecía que contribuyente es toda persona individual o jurídica, incluyendo las dependencias del Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas, que realicen en el territorio nacional actos gravados de conformidad con la ley. Responsables los apoderados y Representantes Legales acreditados en la Dirección General de Rentas Internas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias tipificadas por la ley por parte de los contribuyentes; también se

tipifica como responsable al contribuyente que realice operaciones de compras de mercancías y utilización de servicios no personales, en los cuales se omita el impuesto.

De conformidad con la ley tiene la calidad de consumidor final, las personas individuales o jurídicas que realicen en el país actividades mercantiles con mercancías o servicios no personales gravadas, cuando:

1. Por disposición de esta ley no debían inscribirse como contribuyentes; y
2. No llenaran los requisitos y condiciones que establecía la ley y su reglamento para adquirir la calidad de contribuyente.

En el año de 1987 el 08 de octubre entra en vigencia el Decreto Ley 60-87, con el cual se dan nuevas modificaciones las que se manifiestan en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, tal es el caso del pago en efectivo de los timbres de las facturas especiales.

El 08 de mayo de 1992 sufre nuevas modificaciones bajo el Decreto 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. Con este decreto se eliminan algunas de las exenciones que venían prevaleciendo desde la creación del impuesto.

No es si no hasta el año de 1994, cuando se produce una nueva modificación al Impuesto al Valor Agregado, esta vez a través del Decreto No. 60-94 el cual entró en vigencia el 01 de enero de 1995, el objeto principal es evitar erosiones a la base imponible, provocada entre otros aspectos por el uso indebido del comprobante y el crédito fiscal, así como la recaudación del régimen de exenciones.

Durante esta modificación desaparecen los comprobantes y el impuesto ya no se factura por separado, esto con el fin de que el precio de los bienes y servicios se oferten con el impuesto incluido, tratando de evitar la evasión del mismo.

También se da un incremento del 3% a la tarifa única, a partir del mes siguiente a la fecha en que se firme el acuerdo que se refiere de las negociaciones para alcanzar la paz firme y duradera, o a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y seis, lo que ocurra primero, los contribuyentes pagaran el impuesto con una tarifa del 10%, sobre la base imponible, el que deberá ser siempre incluido en el precio de venta o en el valor del servicio.

Con el Decreto 142-96 se modificó entre otras cosas la distribución de los recursos y los intermediarios financieros para canalizar el 3% que se adicionó con el Decreto 60-94 indicando lo siguiente:

Un uno por ciento (1%), para las municipalidades del país

Un uno por ciento (1%), para los consejos regionales de desarrollo;

Un uno por ciento (1%), para el fondo de la paz.

Con el Decreto 39-99 del Congreso de la República se da una nueva modificación al Impuesto al Valor Agregado esta vez, en lo relacionado a la transferencias de dominio entre particulares de vehículos automotores terrestres nuevos y usados. Determinando una tarifa específica y fija que tome como base el modelo y los años de uso de los vehículos.

Otra de las modificaciones sufridas por el Impuesto al Valor Agregado se encuentra contenida en el Decreto 44-2000, publicado el 30 de junio de 2000, el cual entró en vigencia a partir del 01 de julio del mismo año en el cual se modificó, de forma

específica los artículos 13 del Decreto 27-92 en su numeral 1, y los artículos 45 y 46 del mismo decreto, relacionados al pago del impuesto por los pequeños contribuyentes.

Una de las últimas modificaciones al Impuesto al Valor Agregado se encuentra contenida en el Decreto 80-2000 del Congreso de la República, la cual para efectos de la presente investigación se considera una de las más importantes en virtud que se relaciona directamente con la procedencia del crédito fiscal y a la devolución del mismo, por lo que se considera conveniente analizarla.

A través del Decreto Número 32-2001 de fecha 01 de agosto del mismo año, se aumentó la tarifa única a un 12%; por lo que a través del Decreto 48-2001 del 11 de noviembre de ese mismo año se distribuye nuevamente el incremento a la tasa.

1.2 DEL CRÉDITO FISCAL

Crédito:

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. (15:406)

Crédito Exigible:

Aquel cuyo importe o prestación puede reclamar ya el titular; bien por ser puro, o por haberse cumplido el plazo o la condición. (15:407)

Crédito Líquido:

El consistente en una suma de dinero que se encuentra determinada con exactitud. (15:408)

Crédito Fiscal:

Es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período. (9:13)

Luego de conocer los conceptos de crédito en su contexto general puede concluirse que crédito fiscal es aquel que el contribuyente tiene derecho de reclamar por ser liquidado y exigible, siempre y cuando exista la documentación correspondiente que demuestre su origen.

1.2.1 Modificaciones al Crédito Fiscal IVA

El Decreto Ley 97-84 reformado por el artículo 15 del Decreto No. 60-87 del Congreso de la República, definía el crédito fiscal como el impuesto que se carga al contribuyente en cada compra o importación de mercancías, arrendamientos de bienes muebles o utilización de servicios no personales, efectuados en cada período impositivo, siempre que:

- a) En el caso de mercancías, éstas las destine el contribuyente a la reventa, o se incorporen al proceso productivo.
- b) Los bienes muebles arrendados los utilice el contribuyente directamente en la comercialización o en el proceso productivo.
- c) Los servicios no personales los utilice el contribuyente exclusivamente en el proceso productivo, prestación de servicios no personales gravados, o en la venta de mercancías.

El Decreto 27-92 define el Crédito Fiscal en el artículo 15 de la siguiente forma: “ El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.”

Como puede notarse en el Decreto 27-92 ya no se limita el origen del crédito fiscal únicamente a operaciones enmarcadas en el texto legal, es decir que no se listan las operaciones si no que se utiliza el término Operaciones Afectas, lo que deja abierto el reconocimiento del crédito fiscal según las operaciones particulares de cada contribuyente, que tengan relación con la generación de rentas gravadas.

El Decreto Ley 97-84 establecía que: “No procede reconocer crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado, pagado al adquirir bienes de capital o activos fijos, cualquiera que fuese el uso o destino que de a los mismos el contribuyente, excepto aquellos activos fijos, como maquinaria y equipo que se utilice directamente en la producción de mercancías o en la prestación de servicios no personales, gravados. Tampoco se reconoce crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado, sobre mercancías o servicios no personales que configuren uso o consumo final del contribuyente y que no corresponda a la actividad o giro del negocio.

Sólo se reconoce crédito fiscal por el impuesto pagado sobre mercancías destinadas a la reventa, las utilidades para la prestación de servicios no personales y sobre las mercancías o materias primas y bienes intermedios que se incorporen físicamente o se utilicen en la elaboración o producción de mercancías gravadas. A ese efecto se entiende por incorporación física la unión, mezcla, dilución o combinación de materias primas o productos intermedios.

También se reconocerá crédito fiscal por el impuesto pagado en la compra de envases o empaques que se utilicen directamente para la conservación, higiene o presentación del producto.

Cabe mencionar que el Impuesto al Valor Agregado que pague el contribuyente, en la compra de mercancías y por la prestación de servicios no personales que de acuerdo con la presente ley no tenga derecho al crédito fiscal, integrará el costo de adquisición de los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente como consumidor final.

El Decreto Ley 97-84, reformado por el Decreto Ley No. 60-87, establece que el crédito fiscal a favor del contribuyente que resulte con motivo de la presentación de la declaración mensual, lo debe trasladar al período siguiente hasta agotarlo para compensar débitos futuros del impuesto.

En cuanto a la compensación de débitos y créditos del impuesto se aplicará de acuerdo a los registros de cuenta corriente tributaria del contribuyente y en la medida que ésta se vaya integrando con los distintos impuestos y los respectivos cargos y descargos por dicho concepto y el de intereses, recargos y multas que configuren cuantitativamente deudas o créditos fiscales firmes que surjan de la relación fisco-contribuyente. El saldo resultante a la fecha de dicha compensación si fuera acreedor para el contribuyente, se acreditará para pagos futuros del impuesto o se devolverá dentro del plazo de los tres meses, a contar de la terminación del período anual de imposición; o del período trimestral en el caso de contribuyentes que vendan mercancías con tasa cero por ciento (0%).

El Decreto 80-2000 establece que en el artículo 14 que reforma el artículo 16 de Decreto 27-92, que dice: "(...) Procedencia del crédito fiscal. Procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente.(...)"

Cabe indicar que la anterior modificación no dejaba claro que se entiende por proceso productivo por lo que de conformidad con el diccionario de la Real Academia Española se define como proceso productivo: Es el que tiene virtud de producir y a su vez producir lo define como crear cosas o servicios con valor económico. Entonces de acuerdo a esta definición, puede interpretarse que todos los contribuyentes pueden utilizar como crédito fiscal el IVA que paguen en la adquisición de activos fijos, siempre que los mismos se relacionen con la actividad principal de la empresa, es decir que se pueda demostrar que ese activo es necesario y está vinculado directamente a la fuente productora de renta de la entidad.

Con las modificaciones efectuadas al Acuerdo Gubernativo No. 311-97 Reglamento de la ley del IVA, a través del Acuerdo Gubernativo No. 418-2001 en su artículo 5 se establece: “(...) Se modifica en artículo 20 el cual queda así: Artículo 20. De conformidad con el artículo 16 de la ley, procede derecho a crédito fiscal, por el impuesto pagado en la adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados a operaciones afectas por la ley.

También procede derecho a crédito Fiscal por la importación o adquisición de los activos fijos que se vinculen directamente con los procesos de producción, distribución, comercialización o de prestación de servicios del contribuyente.

No se reconocerá crédito fiscal por el impuesto pagado en las importaciones y compras de bienes en el mercado interno, incluyendo los bienes de capital o activos fijos, así como la adquisición de servicios, que sean utilizados por el contribuyente para su uso particular o que no pueda comprobarse fehacientemente que fueron adquiridos y aplicados a actos gravados o a operaciones afectas.”

CAPÍTULO II

HECHO GENERADOR, SOPORTE Y REGISTRO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.1 Origen del Crédito Fiscal

De conformidad con la definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra Origen se define como: “Principio, nacimiento, manantial, raíz o causa de una cosa (...)”.

Inicio, nacimiento etc.

Tal como se observa en la definición anterior al hablar del origen, es decir el inicio, el nacimiento de la procedencia del crédito fiscal, es necesario que se conozcan las operaciones, que dan vida jurídica al crédito fiscal iniciemos con conceptos básicos tales como:

Contribuyente: (17:325) Tomo I (9:2)

Al referirnos a los “contribuyentes”, a secas aludimos a los contribuyentes de derecho excluyendo a los contribuyentes de facto que conforme a los mecanismos de la economía absorben la carga tributaria por vía de la traslación.

Son contribuyentes los destinatarios legales del tributo (o sujetos pasivos del tributo, al decir de Giuliani Fonrouge), que están obligados a pagarlo al fisco. Su obligación es a título propio, y se dan dos características:

1. A su respecto se configuró el hecho imponible;
2. Deben cumplir así mismo con el mandato de pago tributario.

El contribuyente es deudor a título propio cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta, en principio, el legislador al establecer el tributo.

De conformidad a lo establecido en la ley del Impuesto al valor agregado es definido como: "(...) Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las cooperativas, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.(9:3)

Importación:

Entrada o interacción, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano. (9:art.2)

Nacionalización:

Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.(9:art.2)

Cabe mencionar que el origen del Impuesto al Valor Agregado, es como consecuencia de la potestad de imperio que tiene el Estado y que concurre a la consecución de fines políticos, económicos, sociales para procurarse los medios necesarios para su actividad y en el caso del IVA, se perfecciona con las compras, importaciones, locaciones o prestaciones de servicios, que han facturado al contribuyente y que estén vinculados con operaciones gravadas y que únicamente no dan origen a un crédito cuando se vinculan con operaciones exentas o no gravadas.

Con base a las definiciones anteriores puede definirse que para efectos del Impuesto al Valor Agregado el “ Crédito Fiscal ” es el impuesto que se paga en la compra, importación de bienes o adquisición de servicios. Debe considerarse que no es lo mismo hablar del origen del crédito fiscal y la procedencia del mismo, por lo que en el siguiente título se definirá que debe entenderse por procedencia del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

2.2 Procedencia del Crédito Fiscal

La procedencia del crédito fiscal ha estado sujeta a constantes modificaciones, por tal razón el presente documento muestran las más importantes ocurridas a partir del año de 1997 a la fecha.

Iniciemos el análisis con base al artículo 16 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, el cual define “(...) **Improcedencia del crédito fiscal.** No procede el derecho al crédito fiscal: Por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se apliquen a actos no gravados o a operaciones exentas por esta ley o que no guarden relación alguna con la actividad económica del contribuyente, salvo prueba en contrario.

De conformidad a la base legal anteriormente citada puede interpretarse que procede el derecho a reconocer crédito fiscal por todas aquellas operaciones de importación, adquisición de bienes o a la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados que guarden relación con la actividad económica del contribuyente. Es decir que la única condicionante para reconocer el crédito fiscal es que éste se derive de actos gravados vinculados con la actividad económica del contribuyente, cualquiera que esta sea.

Fue hasta en el año de 1996, cuando el Decreto 142-96 modificara la definición de procedencia del crédito fiscal en su artículo 8 que literalmente dice: “(...) Procedencia del Crédito Fiscal: Procede el derecho del crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por la ley, que constituyan costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas, salvo prueba en contrario.”

Tal como puede observarse en esta definición se establece que procede reconocimiento del crédito fiscal sobre aquellas operaciones que sean costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de renta.

Al analizar literalmente esta norma legal puede considerarse que el legislador dejó fuera el reconocimiento del crédito fiscal o procedencia del mismo sobre la compra o adquisición de Activos Fijos, derivado que la condicionante es clara al especificar que procede reconocer el crédito fiscal únicamente sobre costos y gastos.

El artículo 14 del Decreto No.80-2000 modifica al artículo 16 del Decreto 27-92, reformado por el artículo 8 del Decreto 142-96 de la ley del Impuesto al Valor Agregado que establece: “(...) Procede derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente en la importación o adquisición de activos fijos por los cuales no se reconoce crédito fiscal, integrará el costo de adquisición de los mismos, para efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.”. (9:Art.16)

Con base a la limitante que establece la norma legal el contribuyente podrá reconocer el crédito fiscal, en los actos y contratos gravados que representen costos y gastos dentro de su actividad económica; no así por la adquisición de activos fijos que no tengan vinculación directa con su proceso productivo.

Sin embargo deja abierta la posibilidad que el contribuyente reconozca el crédito fiscal sobre aquellos activos fijos que pueda demostrar fehacientemente su vinculación con el proceso productivo.

La modificación al reglamento de la ley da el fundamento legal a la normativa al indicar en el Acuerdo Gubernativo 418-2001 que procede derecho al reconocimiento del crédito fiscal: "(...) Por la importación o adquisición de los activos fijos, que se vinculen directamente con los procesos de producción, distribución, comercialización o de prestación de servicios del contribuyente."

No obstante el derecho de reconocimiento del crédito fiscal lo da la acción o mejor dicho la transacción que originó el mismo, para poderlo demostrar documentalmente debe de cumplirse con los requisitos que establece la normativa legal, con respecto a:

- ❖ Documentos
- ❖ Libros
- ❖ Declaraciones, de la manera siguiente.

2.3 Documentación del Crédito Fiscal

La ley en el artículo 18 establece: “(...) Se reconocerá crédito fiscal, cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que se encuentre 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 esta ley.
- b) Que dichos documentos estén a nombre del contribuyente y contengan su número de identificación tributaria (NIT), o su número de cédula.
- c) Que en el documento correspondiente se identifique la compra o la prestación del servicio.
- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta ley.
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como cuenta por cobrar a favor del contribuyente.”

En el artículo 29 de la ley se establece los documentos obligatorios que deben emitir y entregar al adquirente, estos documentos son:

- a) Facturas
- b) Notas de Débito
- c) Notas de Crédito

Dichos documentos deben ser autorizados previamente por la Administración Tributaria, así mismo en el Reglamento de la ley del IVA, se encuentran establecidos los requisitos mínimos que deben cumplir los documentos en mención, entre los cuales se encuentran:

- ❖ Identificación del documento que se trate: Es decir que en el documento se establezca claramente si es una factura, nota de crédito, nota de débito, póliza de importación.
- ❖ Debe contar con numeración correlativa
- ❖ Nombre y apellido completo y nombre comercial del contribuyente emisor; si es persona individual; razón social y nombre comercial si es persona jurídica
- ❖ NIT del emisor
- ❖ Dirección del establecimiento u oficina donde se emite el documento.
- ❖ Fecha de emisión del documento
- ❖ Nombre completo y apellido del adquiriente si es persona individual, denominación o razón social si es persona jurídica
- ❖ NIT del adquiriente. Si este no lo tiene o no lo proporciona, se consignará las palabras consumidor final o las siglas C.F.
- ❖ Descripción de la venta, prestación de servicios o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.
- ❖ Descuentos concedidos
- ❖ Cargos aplicados con motivo de la operación.

Al analizar la normativa legal es importante hacer notar que establece las operaciones que dan origen al crédito fiscal y los documentos que deben soportar al mismo, indicando los requisitos que deben cumplir, sin embargo, también encontramos dentro de la misma un tercer elemento, el registro de las operaciones dentro de la contabilidad.

Así mismo establece la obligatoriedad de contar con libros habilitados de compras y ventas, en los cuales deben de registrarse de forma cronológica y por tipo de documento las operaciones de compras, importaciones, ventas y exportaciones tanto de bienes como de servicios.

2.4 Registro y Contabilización del Crédito Fiscal

En el título anterior se dejó indicado que el crédito fiscal debe estar documentado con facturas, facturas especiales, notas de débito, pólizas de importación, escritura pública cuando corresponda y a la vez debe de ser operado en el libro de compras del contribuyente, así mismo debe encontrarse en la contabilidad del contribuyente como una cuenta por cobrar.

En congruencia al título anterior la base legal que cita el artículo 18 de la ley del IVA en el artículo 37 establece: “ 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”.

“Se entiende, a los efectos de fiscalización del impuesto, que los registros de compras y ventas están al día si han sido asentadas en ellos las operaciones declaradas dentro de los dos meses siguientes a que corresponde la declaración presentada.”

La normativa legal establece que debe registrarse en la contabilidad una cuenta especial de débitos y créditos fiscales, tal como lo indica el artículo 38 de la ley que se lee: “(...) 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”.

Los importadores deberán, además abrir y mantener cuentas especiales en su contabilidad para registrar los impuestos pagados en sus importaciones.

Continúa la normativa con las generalidades de los registros y que los libros indicados con anterioridad deben permanecer en la oficina del contador del contribuyente o en el domicilio fiscal.

Dentro del registro del Crédito fiscal surge un elemento de vital importancia en el tema sujeto a investigación. Estamos hablando del Remanente del Crédito Fiscal.

El remanente del crédito fiscal no es más que el saldo no compensado de los créditos fiscales con los débitos fiscales del Impuesto al Valor Agregado, de un período impositivo; recordemos que para efectos del Impuesto al Valor Agregado, el período impositivo es de un mes.

El saldo del crédito fiscal que resulte mensualmente de la declaración presentada a la Administración Tributaria, lo trasladará al período inmediato siguiente hasta agotarlo mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto.

2.4.1 Reporte del Crédito Fiscal

Existe la obligación de presentar la declaración del Impuesto al Valor Agregado, en la cual deben reportarse todas las operaciones de compras, servicios adquiridos, ventas, servicios prestados, importaciones y exportaciones, realizadas en el mes calendario anterior, en el formulario que la Administración Tributaria proporcione para el efecto.

Dicha declaración debe ser presentada dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, la información contenida en la declaración debe ser extraída de los libros de compras y ventas teniendo especial cuidado de expresar las cifras en cantidades enteras y que las operaciones registradas en los libros correspondan al mes que se liquida; si, por cualquier circunstancia no se reporta en el mes al que correspondan alguna operación, para fines de reclamar el crédito fiscal, estas podrán reportarse como máximo en los dos meses inmediatos siguientes.

Si en la declaración resulta un remanente de crédito fiscal, este se acumulará a los créditos que se originen en el mes inmediato siguiente hasta agotarlo mediante la compensación de débitos fiscales del impuesto. Tal como lo establecen los artículos 20, 21 y 22, de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

2.5 Devolución del Crédito Fiscal

Antes de adentrarnos en la devolución del crédito fiscal por el impuesto al Valor Agregado es importante se conozca quienes por ley pueden solicitar o tienen derecho a la devolución de dicho impuesto.

La ley en el artículo 23 establece: “ 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.” En el tercer párrafo de este mismo artículo se lee: “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 (...)”.

El artículo 16 establece la procedencia del crédito fiscal tema que fue desarrollado anteriormente, a efecto de llevar un orden en el desarrollo del tema es importante indicar quienes son las personas exentas a las que se refiere el artículo 8.

- ❖ Los Centros educativos públicos y privados
- ❖ Las Universidades autorizadas para funcionar en el país
- ❖ La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco
- ❖ El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social
- ❖ Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el gobierno de la república, agentes diplomáticos y consulares, incluidos en la convención de Viena, con la condición que los países a que pertenezcan estas misiones otorguen el mismo tratamiento como reciprocidad.
- ❖ Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

Es importante indicar que la norma legal establece que las personas indicadas en el artículo 8, están exentas de soportar el impuesto que se genere en los actos gravados por esta ley y deberán recibir de quienes les vendan o presten servicios la factura que corresponda, sin embargo no pagarán el monto del impuesto, por lo que entregarán una constancia de exención debidamente autorizada por la Dirección. Indica también que al realizar importaciones deberán según corresponda contar con aprobación del Ministerio de Finanzas Públicas donde resuelva si procede la exención, establece también para el caso particular de las misiones diplomáticas consulares y los organismos internacionales, se requerirá opinión previa y favorable del Ministerio de Relaciones Exteriores. Una vez con la autorización de cada exención y la franquicia respectiva, la Intendencia de Aduanas no aplicará el impuesto.

Si se analiza la norma legal el exportador por la naturaleza de sus operaciones, es decir el contribuyente dedicado a la actividad exportadora, generalmente paga el impuesto en la adquisición y compra de bienes y servicios (materia prima, insumos etc), sin embargo al vender no cobra el impuesto derivado de la exención que gozan las exportaciones, por lo que dentro de su contabilidad se genera un crédito fiscal que no es posible compensar con los débitos fiscales (impuesto en las ventas), por tal razón tiene el derecho a solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 23 de la ley establece: “(...) La devolución se efectuará en efectivo, por períodos mensuales vencidos, debiendo la Superintendencia de Administración Tributaria proceder según lo dispone el artículo 25 de la 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 (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 saldo de 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.

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 treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período anual, contados a partir de la presentación de la solicitud, la Superintendencia de Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.

Cabe indicar que antes de la vigencia del Decreto 80-2000 el silencio administrativo operaba favorable para el contribuyente, es decir que si el ente fiscalizador no resolvía en los plazos establecidos la solicitud de devolución debía considerarse como favorable es decir a favor del contribuyente y según el artículo 23 del Decreto 27-92 “(...) 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 de aquellos.(...) Además, el contribuyente podrá recurrir ante juez competente, por la vía incidental, para que la Dirección le impute o reembolse el remanente de crédito fiscal.(...)”

El Decreto 80-2000 con la modificación al artículo 23 deja en congruencia este artículo con lo establecido en el artículo 157 del Código Tributario que dice: “(...) Trascurrido el plazo de treinta días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponde, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso para el solo efecto que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo.

Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo contencioso administrativo. En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso.

Se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación, conforme el artículo 157 de este Código (...)

Es importante también indicar que fue eliminada la instancia incidental para reclamar la devolución del crédito fiscal y obtener sentencias que obliguen a la administración a pagar intereses.

Por otro lado es de considerar que la solicitud de devolución de crédito fiscal, presentada ante la Superintendencia de Administración tributaria, debe cumplir con lo establecido en el artículo 25 de la ley en el cual se establece el Régimen Especial de Devolución.

2.5.1 Régimen Especial de Devolución

Este régimen se encuentra soportado legalmente en los artículos 23 y 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y los artículos del 23 al 30 del reglamento de la ley.

El artículo 25 de la ley que establece: “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que conforme al artículo 23 de esta ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal podrá solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales (Q. 500,000.00), y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q. 500,000.00), del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución.(...)”

Para incorporarse a este régimen especial los exportadores deberán presentar a la Dirección la documentación que se establezca en el reglamento. La calidad de exportador se aprobará acreditando ante la Superintendencia de Administración Tributaria uno de los siguientes requisitos:

- a) Que de sus ventas totales anuales, el cincuenta por ciento (50%) o más, lo destinan a la exportación.
- b) Que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales no pueden compensar el crédito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Para obtener la devolución del crédito fiscal, los exportadores registrados en el régimen especial, procederán así:

Mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, en formulario que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria al costo de su impresión, en original y copia solicitará la devolución del crédito fiscal ante el Banco de Guatemala dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución, dicha solicitud deberá contener lo siguiente:

- ❖ Datos generales del exportador
- ❖ Monto de la solicitud del crédito fiscal (60% o 75%), según corresponda.
- ❖ Listado de las facturas que respaldan las exportaciones realizadas en el período por el cual se solicita la devolución.

Es importante señalar que los exportadores deberá presentar cada seis meses (Enero y Julio), una declaración de información de exportaciones realizadas, con la finalidad de actualizar el registro de exportadores.

El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud de devolución, deberá verificar si el exportador esta vigente ante la SAT, en este régimen especial de devolución. Comprobando el registro procesará la solicitud dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos, efectuada la verificación trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria para que dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles se realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco de Guatemala sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banguat, con base en el informe de la SAT, hará efectiva la devolución total o parcial al exportador, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso que dicho informe no se reciba dentro del plazo establecido para el efecto, el Banguat, deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo establecido para realizar la auditoria de gabinete.

Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la dirección que se lo devuelva, conforme lo establece el artículo 23 de esta ley, al finalizar cada período trimestral o el período de liquidación definitiva anual, del Impuesto Sobre la Renta del exportador.

La devoluciones que autoricen, tanto el Banco de Guatemala como la Superintendencia de Administración Tributaria, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de la prescripción que establece el Código Tributario.

Cuando la Superintendencia de Administración Tributaria encuentre indicios de que un exportador alteró información o se apropió indebidamente de créditos fiscales, presentará la denuncia penal correspondiente, conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

Las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, menores de Q. 2,000.00 no serán tramitadas tanto en la Superintendencia de Administración Tributaria, como en el Banco de Guatemala, por no cubrir los costos de administración y control.

Prescripción (17:129)

“Es un medio de adquirir un derecho, o de libertarse de una obligación por el transcurso del tiempo”. Este concepto comprende a la prescripción adquisitiva y prescripción liberatoria. Por la prescripción no se extingue el derecho sino la acción para reclamar el derecho.

El autor italiano Mario Pugliese indica: “ Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley”.

El Código Tributario establece en la sección sexta lo referente a la prescripción por lo que con base en los artículos del 47 al 53 puede indicarse:

El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas (Adquirir un derecho); Exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. E igual plazo para los contribuyentes de ejercitar su derecho de repetición en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

Los plazos de prescripción se contarán a partir de la fecha en la que se produjo el vencimiento de la obligación, y ésta se interrumpe de conformidad a lo establecido en el artículo 50 de el mismo Código.

Desde otra perspectiva, la prescripción extintiva o liberatoria a la que se refiere el Código Tributario, puede considerarse como un castigo a la Administración Tributaria o al contribuyente, que siendo titular de un adeudo tributario, un crédito fiscal, o pudiendo efectuar verificaciones, rectificaciones u otros aspectos referidos en la ley, no lo hace dentro del plazo fijado en la misma, castigando la pasividad en la cobranza de adeudos. Y su efecto es dejar sin efecto todo el tiempo transcurrido antes de que ocurra el acto u hecho que interrumpe la prescripción. En el ámbito de obligaciones tributarias prescritas, pueden generarse responsabilidades de carácter administrativo, laboral y penal por parte de servidores públicos responsables de dicha situación.

Nuestra legislación contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la Administración tributaria. En este caso el plazo para la prescripción será de ocho años.

Se estima conveniente enumerar y comentar los actos que efectuados interrumpen la prescripción extintiva, que establece el Código Tributario en su artículo 50:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria.
2. La notificación de la resolución que confirme ajustes, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación.
5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable.
6. La notificación de la demanda (Juicio Económico Coactivo).

7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.

La relación de la prescripción dentro del tema a investigar, es que el exportador para poder solicitar la devolución del Crédito del Impuesto al Valor Agregado, debe encontrarse en un plazo no máximo de cuatro años. Así mismo luego de efectuada la devolución del crédito fiscal, el ente fiscalizador tiene derecho a realizar verificaciones en ese mismo período.

Si se analiza detenidamente lo expuesto en los artículos indicados, relacionados con la prescripción debe considerarse que el Código Tributario literalmente en el artículo 47 párrafo final establece, “En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en **cuanto lo pagado en exceso o indebidamente cobrado, por concepto de tributos, intereses, recargos y multas**”.

Por lo que puede considerarse que el plazo de prescripción de 4 años aplica en específico a los pagos indebidos o pagos en exceso, sin embargo en este período se ha generalizado; es decir que ha sido utilizado para otras acciones aún cuando no se encuentre literalmente en dicho artículo.

Lo importante es definir si para efectos de la devolución del crédito fiscal es aplicable el período de cuatro años según el Código Tributario o debe considerarse lo establecido en el Código Civil en el artículo 1508, en el cual se establece: “(...) La prescripción extintiva se verifica en todos los casos no mencionados en disposiciones especiales, por el transcurso de cinco años, contados desde que la obligación pudo exigirse; y si ésta consiste en no hacer, desde el acto contrario a la obligación”.

Luego de lo expuesto con anterioridad puede concluirse que para efectos de la devolución del crédito fiscal el período de prescripción es de cinco años a la luz de lo establecido en el Código Civil. Sin embargo es importante considerar que este criterio puede no ser aceptado por la SAT, por lo que de forma conservadora debe considerarse el plazo de prescripción de 4 años.

CAPÍTULO III

PROCESO INICIAL AL SOLICITAR DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

3.1 Registros Contables y Auxiliares Obligatorios

De conformidad al Código de Comercio en el artículo 368 se establece la obligatoriedad para los comerciantes de llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Cabe indicar que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, con fecha 16 de julio de 2002, resuelve adoptar como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Internacionales de Contabilidad.

Dentro de la normativa se establece que los libros o registros que deben llevarse son: El Libro de Inventarios, Diario, Mayor y el de Estados Financieros.

Así mismo establece que podrán utilizarse otros que estime necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

Lo importante de estos registros es que cada uno permita ser analizado y fiscalizado; es importante mencionar que el código establece que todo comerciante que cuente con un activo total que no exceda los Q.25,000.00 puede omitir en su contabilidad los libros y registros anteriormente indicados, a excepción de los que obliguen las leyes específicas.

La contabilidad debe llevarse en español y expresada en la moneda nacional (Quetzal), los libros deberán ser autorizados por el Registro Mercantil y habilitados por la Administración Tributaria.

Dentro de las prohibiciones que establece éste código se encuentra la de llevar doble o múltiple contabilidad.

Uno de los aspectos a observar en el Código de Comercio es lo que establece el artículo 381 que se lee: “(...) Toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales y solo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslado de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones. “

3.1.1 Libros de Compras y Ventas

Con anterioridad se indicó que los documentos que respaldan el débito y crédito fiscal, deben estar registrados en los libros de compras y ventas, que la ley establece, por lo que a continuación se describe de forma detallada cada uno de los requisitos con los que deben cumplir cada uno de estos.

De conformidad a la normativa legal (reglamento de la ley del IVA), el libro de compras debe registrarse en orden cronológico y como mínimo los datos siguientes:

- ❖ Número y fecha de las facturas, notas de crédito o notas de débito, pólizas de importación, facturas especiales, que respalden las adquisiciones de bienes y servicios.
- ❖ NIT y la identificación completa del vendedor o prestador del servicio, en caso de las facturas especiales si el vendedor no tuviere NIT, se consigna el número de cédula.
- ❖ Precio neto sin incluir el impuesto, separando las compras de los servicios.

- ❖ Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las compras de bienes y a la utilización de servicios.

Al final de cada registro mensual en el libro deberá hacerse un resumen indicando el monto de las compras y servicios por los cuales procede derecho a crédito fiscal, y el monto de compras y servicios por las cuales no procede el derecho al crédito fiscal.

El libro de ventas y servicios prestados, deberán registrarse en orden cronológico y como mínimo los datos siguientes:

- ❖ Número y fecha de la factura, nota de débito, nota de crédito o escrituras, que respalden las ventas efectuadas y los servicios prestados.

Es importante conocer que aspectos son los que a la Administración Tributaria le interesa corroborar en los registros anteriormente indicados, por lo que a continuación se hace mención del procedimiento interno de la Administración al recibir una solicitud de devolución del Crédito Fiscal.

- ❖ La SAT cuenta con un sistema de control y gestión de expedientes el cual es revisado diariamente por el Jefe del Departamento Operativo de Fiscalización respectivo, éste verifica el reporte de todas las solicitudes de devolución recibidas en la sección de control de crédito fiscal. Posteriormente traslada al Departamento de Programación de Fiscalización respectivo, dentro de los 3 días hábiles del mes siguiente un reporte con la información general de los contribuyentes que han solicitado devolución. En este reporte se informa si se ha nombrado auditoría de campo o auditoría de gabinete.
- ❖ El nombramiento de una auditoría de Gabinete o de Campo depende del monto de la solicitud presentada. Corresponde nombrar auditoría de gabinete para

todas aquellas solicitudes con montos menores a Q. 1,000,000.00 y auditoría de campo a las solicitudes presentadas por montos mayores a Q. 1,000,000.00.

Auditorias de Gabinete:

Las auditorias de gabinete de solicitudes de devolución presentadas por un monto de hasta Q. 50,000.00 consisten en :

1. Revisión de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (0201-1GA)
2. Revisión de libros contables, compras y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados (0202-1GA).
3. Revisión de ventas y servicios prestados, ingresos y débito fiscal (0203-2GA).
4. Revisión de compras y servicios adquiridos y crédito fiscal (0204-3GA)
5. Verificación de extremos (0207-VE-GA)

Para solicitudes por montos de Q. 50,001.00 a Q. 100,000.00

1. Revisión de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (0201-1GA).
2. Revisión de libros contables, compras y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados (0202-1GA).
3. Revisión de ventas y servicios prestados, ingresos y débito fiscal (0203-1GA).
4. Revisión de compras y servicios adquiridos y crédito fiscal (0204-3GA)
5. Verificación de extremos (0207-VE-GA)

Para solicitudes por montos de Q. 100,001.00 a Q. 1,000,000.00

1. Revisión de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (0201-1GA)
2. Revisión de libros contables, compras y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados (0202-1GA)
3. Revisión de ventas y servicios prestados, ingresos y débito fiscal (0203-1GA)

4. Revisión de compras y servicios adquiridos y crédito fiscal (0204-1GA)
5. Verificación de extremos (0207-VE-GA)

Auditorias de Campo:

Las auditorias de campo aplican para aquellas solicitudes mayores de Q. 1,000,000.00 tal como se indicó con anterioridad consisten en:

1. Revisión de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (0201-1)
2. Revisión de libros contables, compras y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados (0202)
3. Revisión de ventas y servicios prestados, ingresos y débito fiscal (0203)
4. Revisión de compras y servicios adquiridos y crédito fiscal (0204)
5. Verificación de extremos (0207-VE)

Los números en paréntesis indican la guía de revisión interna que el auditor a cargo del expediente debe utilizar. (Las guías de revisión utilizadas en las auditorias de campo pueden encontrarlas en anexos), con relación a la verificación de extremos a las que se refiere las guías anteriores se refiere a la realización de cruces de información entre contribuyente solicitante y algunos de sus proveedores. Entre estos cruces puede mencionarse la verificación en los libros del proveedor de las facturas reportadas por el contribuyente solicitante.

- ❖ Las auditorias para la revisión en campo y de gabinete de expedientes originados por solicitudes de devolución del régimen general deben atenderse de oficio de acuerdo al plazo establecido en la Ley del IVA. (Artículo 23 de la ley)
- ❖ Como parte del procedimiento de autorización de devolución del crédito fiscal, la Superintendencia de Administración Tributaria debe cumplir con lo establecido en los artículos 16, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- ❖ El ente fiscalizador solicitará al contribuyente solicitante de la devolución, información y documentación contable que respalde el medio de pago del Impuesto al Valor Agregado a sus proveedores de conformidad al artículo 4 de la ley, en dicho artículo se establece la fecha del pago del impuesto.

De conformidad al procedimiento interno de la Administración Tributaria, si la documentación que presenta el contribuyente para respaldar el pago a su proveedores no es satisfactoria, el auditor a cargo debe proceder de la siguiente forma:

- ❖ Debe efectuar el ajuste por el valor del crédito fiscal solicitado cuyo medio de pago no presentó satisfactoriamente el contribuyente, en el caso que dicho valor sea representativo debe de consultar al jefe de sección para que analice el caso y proceda a denegar en su totalidad la devolución.
- ❖ Para los efectos de lo establecido en los artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 20 del reglamento, el solicitante tendría que demostrar que su proveedor propuso dicha forma de pago, por convenir a sus intereses y que éste tiene por efectivamente cancelada la obligación y así conste en la factura. En todo caso, debe documentarse y aclararse en la contabilidad de ambos, las razones de actuación para verificar que dicho pago corresponde a la adquisición del bien o utilización del servicio por el que el solicitante reclama crédito fiscal. En caso que el gestionante no demuestre que el pago que efectuó es imputable a la adquisición del bien o utilización del servicio, por el que solicita crédito fiscal, se estima que no procede la devolución de crédito por ese concepto.

- ❖ Autorizar la devolución del crédito fiscal por la diferencia entre el valor solicitado menos el valor ajustado.

El ente fiscalizador dentro de sus procedimientos internos establece que debe de resolverse FAVORABLEMENTE cuando:

- ❖ Se cumplan con los requisitos del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El crédito fiscal solicitado por los contribuyentes ante la Administración Tributaria debe de ajustarse cuando:

- ❖ El contribuyente no presente el total de la documentación que el auditor le solicite por medio de requerimiento debidamente notificado, de conformidad con el artículo 98 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.
- ❖ Cuando el crédito fiscal no esté debidamente respaldado por la documentación legal correspondiente.
- ❖ Cuando el crédito fiscal por la importación, compra o adquisición de servicios no se aplique a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, que constituyan costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas del contribuyente, salvo prueba en contrario.
- ❖ Cuando el contribuyente trasladó el crédito fiscal solicitado al o los siguientes períodos donde se haya compensado parcial o totalmente el crédito solicitado.
- ❖ Cuando el contribuyente solicitante no realice ventas de exportación ni ventas a entidades exentas.

El Jefe De Sección De Control De Crédito Fiscal asigna los expedientes de acuerdo al orden cronológico en que vayan ingresando.

Los procedimientos descritos con anterioridad fueron tomados de la Guía de Procedimientos de Crédito Fiscal Régimen General de fecha diciembre de 2002, guía que actualmente es utilizada por el ente fiscalizador, para la verificación de las solicitudes de crédito fiscal, presentadas ante la Administración Tributaria, sin embargo aun cuando existen aspectos legalmente soportados, existen algunos que podrían considerarse procedimientos discrecionales, tal es el caso de la presentación de la documentación del pago del impuesto a los proveedores, ya que será el auditor a cargo del expediente, quién determine si la documentación presentada por el contribuyente, es satisfactoria o no.

Habrá que tomar en cuenta dos aspectos importantes, si el contribuyente adquiere bienes o servicios al crédito que tipo de documentación espera el auditor que este presente como medio de prueba; así mismo debe considerarse que lo establecido en el artículo 4 de la ley y 20 del reglamento no es aplicable directamente para quien adquiere bienes y servicios si no para quienes los venden, serán los vendedores o prestadores del servicio quienes deberán reportar el impuesto por la venta realizada aun cuando su cliente no lo haya pagado en su totalidad.

Por lo que se considera que no existe argumento legal que soporte la denegatoria de la Devolución del crédito del Impuesto al Valor Agregado cuando el contribuyente, actuando en apego a la ley no ha cancelado a sus proveedores; en virtud a lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 23 que se lee: “Devolución del Crédito Fiscal. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución de crédito fiscal, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta ley. “ y el Artículo 16 establece: “ Procedencia del Crédito Fiscal. Procede el derecho al crédito

fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se aplique a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, (...)” .

Tal como puede observarse en el marco legal, el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, no está condicionado al pago de dicho crédito; es decir que la norma legal no exige que el crédito fiscal, esté debidamente pagado al proveedor para poder optar a su solicitud de devolución.

El obligado a enterar el impuesto ante las cajas fiscales no es el comprador de los bienes o el adquirente del servicio, el obligado es el prestador del servicio o vendedor de los bienes, por lo que no es aplicable la denegatoria del crédito fiscal al exportador por no contar con el pago efectivo de la compra, importación o servicio adquirido.

3.2 Entidad Competente a que debe presentarse el expediente

De conformidad al régimen al cual este integrado el contribuyente, las entidades ante las cuales corresponde presentar la solicitud de devolución del crédito del Impuesto al Valor Agregado, es ante la Superintendencia de Administración Tributaria o el Banco de Guatemala, según corresponda.

Ante la Administración tributaria deberán presentarla aquellos exportadores que no se encuentren dentro del régimen especial de devolución, o bien aquellos que se encuentren dentro de este régimen y dentro de su contabilidad persistan saldos de crédito fiscal acumulado anteriores a la fecha de su incorporación al régimen especial, o bien saldos acumulados por trimestre o período anual que no se los haya devuelto el Banco de Guatemala.

Ante el Banco de Guatemala presentarán la solicitud de devolución aquellos exportadores acogidos en el régimen especial de devolución que se encuentren debidamente actualizados en el registro de exportadores, a quienes el Banco de

Guatemala, entregará de forma mensual el crédito solicitado en los porcentajes anteriormente indicados.

3.3 Períodos Impositivos que pueden solicitarse

De conformidad a lo establecido en el artículo 23 de la ley del IVA, Los contribuyentes exportadores tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal por períodos mensuales vencidos acumulado de la siguiente manera:

Los exportadores no acogidos al régimen especial de devolución podrán solicitar el crédito fiscal acumulado a su favor de forma trimestral o bien de forma anual (utilizando como referencia el período de liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta).

Los exportadores acogidos al régimen especial de devolución podrán solicitar por período mensual calendario vencido, a través de declaración de solicitud de devolución bajo los lineamientos y requisitos indicados con anterioridad.

Cabe indicar que en ambas opciones la Administración Tributaria está facultada para efectuar verificaciones, así como auditorías de gabinete previo a la resolución de las solicitudes recibidas, con la finalidad de comprobar la veracidad de los saldos y el correcto cumplimiento de la legislación tributaria vigente. Así mismo el contribuyente podrá demostrar a través del debido proceso que su solicitud cumple con los lineamientos y requisitos que la ley establece a efecto de que su solicitud sea resuelta de forma favorable.

3.4 Plazos de espera para las resolución de la Solicitud

Las solicitudes presentadas por los contribuyentes exportadores ante la Administración Tributaria de forma trimestral o anual, tendrán un plazo de resolución de 30 o 60 días según corresponda, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, plazo en el cual la Administración Tributaria, deberá verificar la procedencia o improcedencia del crédito solicitado. La petición se tendrá por resuelta desfavorable, para el solo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo antes mencionado la Superintendencia de Administración tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.

Con relación a las solicitudes presentadas ante el Banco de Guatemala, por los contribuyentes inscritos dentro del régimen especial de devolución el plazo de espera se encuentra de la siguiente forma:

- ❖ El Banco de Guatemala antes de dar curso a la solicitud de devolución verificará si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en este régimen especial de devolución. Comparado este registro procesará la solicitud dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes.
- ❖ Trasladará el original a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de 30 días hábiles realice auditoria de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución, si corresponde la devolución esta se hará efectiva dentro de cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso no se reciba el informe que la administración debe trasladar, el Banco de Guatemala hará efectiva la devolución cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo establecido para efectuar la auditoria de gabinete. En ambos casos la devolución se hará por medio de cheque no negociable o bien mediante acreditamiento en su cuenta del banco designado por el exportador.

CAPÍTULO IV

PREPARACIÓN DEL PROCESO DE DEFENSA ANTE UNA RESOLUCIÓN DESFAVORABLE

4.1 Derechos conforme a la Constitución Política de la República

4.1.1 Libertad de Acción (Art. 5 Constitución de la República)

“Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe;”

4.1.2 Derecho de Defensa (Art. 12 Constitución de la República)

“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.”

4.1.3 Derecho de Petición (Art. 28 Constitución de la República)

“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.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días”.

4.1.4 Principio de Legalidad (Art. 239 Constitución de la República)

“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, (...)”.

4.1.5. Debido Proceso

El debido proceso es una garantía constitucional, establecida en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que por su importancia fue transcrito con anterioridad.

Da la impresión que ese artículo de la Constitución, es únicamente aplicable en asuntos de índole penal, pero su utilización debe darse a todo el que hacer jurídico, ya sea judicial o administrativo.

Cabe mencionar que dentro de las normas jurídicas que contemplan la garantía del Debido Proceso y además es puntual, al referir sobre asuntos fiscales y por ende tributarios, es la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, también conocida como Pacto de San José. En dicho cuerpo legal, el artículo 8, numeral 1, establece: “ Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la substanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

Otra norma de alta jerarquía que establece lo referente al debido proceso, es el artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad que literalmente dice:

“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en el proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. En todo procedimiento administrativo o judicial debe graduarse u observarse las garantías propias del debido proceso”.

Puede resumirse que el debido proceso es la serie de actuaciones administrativas o jurisdiccionales, en donde se cumple con un emplazamiento legal, o sea la persona a quien se le pudiera afectar en sus derechos, ha sido debidamente notificada de esa posibilidad de resultar afectado. De tal suerte que esta persona tenga la posibilidad de defenderse, o sea el ser oído, la posibilidad de presentar los medios de prueba, el planteamiento de recursos legales y excepciones, contando con la intervención de una autoridad o tribunal competente y preestablecido, cuya conclusión final será una resolución administrativa o una sentencia judicial que resuelva el asunto sometido a su conocimiento.

4.2 El Procedimiento Administrativo

Es importante definir que es el procedimiento administrativo, y las distintas fases que intervienen en el, así como la aplicabilidad del mismo dentro del ámbito tributario, al consultar el libro de Derecho Procesal Administrativo del Lic. Hugo H. Calderón M., se refiere al procedimiento administrativo y la función administrativa de la siguiente forma:

“ Hoy día en Guatemala no existe una ley o norma de carácter general que señale la serie de pasos y de medidas a seguir y que debe tomarse en el seno de la administración en la expedición de los expedientes administrativos, ni un conjunto de actuaciones que puedan ser promovidas por el administrado orientadas a producir el pronunciamiento del órgano administrativo, que podamos entender como y cuando debe emitirse el acto administrativo, que podamos denominar Procedimiento Administrativo.”

Tal como lo indica el Lic. Calderón, dentro del ámbito administrativo únicamente encontramos los recursos administrativos establecidos en el Decreto del Congreso de la República No. 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo y en el Código Tributario, el Código Municipal, etc.

El procedimiento es un modo de sucesión, un orden y forma de proceder; es una pauta para alcanzar un resultado práctico, el acto o resolución del Órgano Administrativo.

Según el licenciado Hugo H. Calderón en su libro “Derecho Procesal Administrativo”, se define como Procedimiento Administrativo: “(...) La serie o secuencia de actos, a través de los cuales se desenvuelve la actividad principalmente de los órganos administrativos (no de los judiciales como regla) no se denominará ya proceso administrativo, si no procedimiento administrativo.(...)”.

4.2.1 Evolución del Procedimiento Administrativo

Los estudiosos del Derecho Procesal Administrativo hoy día, han puesto más énfasis al Procedimiento Administrativo, han tratado de darle mayor importancia, se han creado una serie de principios que se rigen al Procedimiento Administrativo.

Las administraciones modernas se ha preocupado de desarrollar en forma más eficiente sus procedimientos, tecnología, una legislación adecuada y administradores con el deseo de servir, esto va haciendo que la administración, a través de procedimientos eficientes, cumpla a cabalidad con su finalidad, que es el bienestar general y que el servicio público sea llevado a la generalidad con mayor prontitud y eficiencia.

4.2.2. Elementos del Procedimiento Administrativo (2:35- 36)

Básicamente se pueden mencionar cuatro elementos indispensables que debe contener el Procedimiento Administrativo:

1. Iniciación del Oficio, a petición del interesado y por denuncia
2. El órgano administrativo
3. La competencia administrativa
4. El administrado

1. Inicio del Oficio

Todo procedimiento Administrativo debe ser iniciado en estas tres formas; de oficio cuando se inicia por impulso de la propia Administración, se da fundamentalmente cuando va implícita una violación del particular a normas legales o reglamentarias, siempre cuidando el derecho del particular de darle la audiencia correspondiente para que pueda pronunciarse.

A petición de parte, cuando el impulso o iniciación del procedimiento se realiza por el particular de conformidad con el artículo 28 de la Constitución.

Todo procedimiento debe iniciarse en cualquiera de las formas que ya mencionamos y consiste éste último en una de las principales características del mismo.

Debe agregarse como elemento importante del procedimiento administrativo, el impulso oficioso que el administrador debe darle al mismo, es decir que el procedimiento debe ser impulsado por el propio administrador y con ello darle mayor agilidad y eficiencia a la propia administración, sin necesidad que el particular tenga que aplicar el principio dispositivo, como se hace dentro de los procesos civiles.

2. El Órgano Administrativo

El órgano administrativo es el elemento principal del procedimiento, todo procedimiento administrativo debe sustentarse ante órganos administrativos competentes. Debe entenderse el órgano administrativo como el conducto o medio por el cual se manifiesta la voluntad del Estado.

Recordemos que el órgano administrativo es a quien la ley le otorga la competencia administrativa, el funcionario público solo pone su voluntad para ejercerla, razón por la cual el órgano administrativo va ser el elemento más importante para la administración.

3. La Competencia Administrativa

Todo órgano administrativo, debe necesariamente tener competencia administrativa para decidir en determinado caso concreto, como el particular legitimidad para solicitarlo.

Sí el órgano administrativo no está provisto de competencia y el funcionario emite una resolución, la misma deviene ilegal (por abuso de poder).

La competencia es la facultad legal que tienen los órganos administrativos para poder actuar. La ausencia de competencia implica que las resoluciones o actos administrativos deviene nulos ipso jure, es decir nulos de pleno derecho.

4. El Administrado

Los administrados somos todos, es decir la población a la que se debe la administración pública, el administrado o particular es otro de los elementos indispensables que debe regir al procedimiento administrativo, pues a él es a quien el acto o resolución del órgano administrativo, va a beneficiar o va a perjudicar.

Es el administrado a quien se debe la Administración, es éste a quien el órgano administrativo y el funcionario público tiene que servir.

Cuando el Estado cumple con su finalidad, está cumpliendo con los administrados o particulares.

4.2.3 Características del Procedimiento Administrativo (2:37-39)

Las características del procedimiento administrativo, suelen confundirse con sus principios, que en buena medida son características, pero estas deben analizarse como el perfil deseado para el procedimiento, con el objeto de garantizar el cumplimiento de sus principios.

Se ha planteado en todas las administraciones del mundo, la necesidad de sistematizar el procedimiento administrativo e incluso la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de Norte América, desarrollo el concepto de lo que se llama UN TRATO JUSTO O JUEGO LIMPIO, por que el particular debe saber siempre a donde va la Administración, y la Administración no debe guardar en secreto sus intenciones.

En el Congreso Internacional de Ciencias Administrativas, celebrado en Varsovia en 1971, se precisaron conclusiones sobre las características fundamentales que debe reunir todo procedimiento administrativo:

1. Audiencia a los Interesados
2. Enumeración de Pruebas
3. Fijación de Plazo
4. Plazo a otras Instituciones que Intervienen
5. Análisis de Prueba
6. Notificación a los Interesados

1. Audiencia a los Interesados(2:38)

Todo administrado debe dársele audiencia antes que el administrador emita su decisión final, resolución o acto administrativo.

2. Enumeración de Pruebas (2:38)

Enumeración de todos los medios de prueba que deben ser utilizados por la administración o por las partes en el procedimiento.

Dentro de las pruebas, aun que es norma general, que corran a cargo del que solicita, dentro del procedimiento administrativo. Hay que tomar en cuenta que el procedimiento al ser impulsado de oficio, el administrador debe recabar algunas pruebas para emitir una resolución mas justa para el particular, como informes a otras dependencias, inspecciones oculares, dictámenes técnicos y jurídicos, etc.

3. Fijación de Plazo (2:38)

Fijación de un plazo en el cual la administración debe resolver, tomando en cuenta los medios de prueba que deban practicarse, también los plazos o términos dentro de la administración pública dependen en buena medida de normas legales o reglamentarias en los que tienen fijados plazos y etapas la administración.

En Guatemala la existencia del artículo 28 de la Constitución Política de la República y el artículo 10 inciso f, de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establecen que si existen plazos fijados y al no estar fijados se deben aplicar los 30 días que establece la Ley de Amparo y mismo artículo 28 de la Constitución como una plena garantía para los administrados.

4. Plazo a Otras Instituciones que Intervienen (2:38)

Precisión de la forma y plazo cuando deben intervenir otras autoridades o consejos jurídicos o técnicos. Los plazos en los que deben realizarse las audiencias o la intervención a otros órganos e instituciones deben estar fijados en las normas reglamentarias, en su caso aplicar el artículo 10 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y Constitucionalidad que es un máximo de 30 días.

Hay que tomar en cuenta que todo procedimiento administrativo, que se encuentra en los reglamentos tiene que tener fijados los plazos en los que se deben realizar todas las diligencias que deban realizarse, por el contrario si existiere procedimiento que no determine plazos debe aplicarse lo que la Constitución Política establece para el derecho de petición, en el artículo 28, el que establece que en materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de 30 días.

5. Análisis de Prueba (2:38)

Necesidad de analizar, por lo menos en una forma sumaria (rápida) de todos los actos que puedan afectar a los particulares atendiendo el interés general. En este caso al hacer el análisis de la prueba debe, el Administrador aplicar los principios que le están atribuidos al procedimiento como lo son el de Legalidad, Juridicidad, Justicia Administrativa.

El análisis de las pruebas que el administrado rindió y las pruebas que el mismo órgano administrativo recabe en el procedimiento administrativo, es lo que al final del mismo y al momento que tenga que emitir una resolución administrativa, se podrá en primer lugar ajustar al derecho y en segundo lugar que la resolución administrativa sea justa, es decir que se aplique lo que se le denomina justicia administrativa.

6. Notificación a los Interesados (2:39)

Condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares involucrados y como reglas generales complementarias: la declaración que todo quebrantamiento a las normas que fijan garantías de procedimiento para el particular deben provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad para quienes las infrinjan.

Toda resolución administrativa debe ser hecha saber a los administrados que intervienen en el procedimiento administrativo y la administración la forma de hacerlas saber a los administrados, a través de las notificaciones.

Notificar al particular significa hacerle saber que existe un procedimiento abierto en su contra o bien si el procedimiento es a petición del interesado, hacerle saber lo que el órgano administrativo, decidió sobre el asunto que se ventila dentro del órgano administrativo.

En el ámbito tributario, toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se le puede afectar sus derechos, dichas notificaciones, pueden ser personales o por otro procedimiento idóneo.

4.2.4 Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo (2:39-44)

Se discute sobre si el procedimiento administrativo es una serie de actos administrativos o si el procedimiento administrativo solo tiene un acto administrativo que es el final.

Esta cuestión se puede analizar desde el punto de vista de lo que realmente pasa dentro del procedimiento, pues dentro del mismo se producen hechos como los dictámenes en general y estos por sí no producen efectos jurídicos.

El Lic. Hugo H. Calderón M, en su libro “ Derecho Procesal Administrativo”, que se ha utilizado para desarrollar el tema del Procedimiento Administrativo, expresa: “Particularmente somos del criterio que dentro del procedimiento administrativo, solo existe una cuestión que produce efectos jurídicos inmediatos al particular y es la resolución final del procedimiento, razón por la cual no existe una serie de actos, ni siquiera preparatorios, lo único que produce efectos jurídicos es el acto de resolución final, el hecho de autorizar, no autorizar, sancionar, amonestar al particular o administrado, otorgar una licencia, etc”.

Clasificación de los procedimientos (2:40)

Como es normal dentro de las doctrinas del Derecho Administrativo existen un sin número de clasificaciones del Procedimiento Administrativo, en este sentido la clasificación más importante del procedimiento administrativo.

Por la Forma de Iniciarse el Procedimiento (2:40)

Fundamentalmente son dos las formas en que se puede iniciar el procedimiento administrativo, cuando el particular hace uso del artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y es cuando el particular solicita o pide algo a la administración pública; o de oficio cuando la propia administración lo inicia, normalmente cuando existe alguna falta administrativa se tiene que sancionar al administrado.

Cabe mencionar que dichas peticiones (Administrativas) las autoridades tendrán que resolver y notificar dentro de 30 días de haber sido presentadas.

Iniciación de Oficio del Procedimiento (2:40)

Un procedimiento administrativo se puede iniciar de oficio, es decir sin que medie petición de los particulares o administrados, normalmente cuando existen violaciones a las leyes y reglamentos y la administración se ve en la necesidad de imponer alguna sanción administrativa, sea restrictiva o pecuniaria. En general la acción de los órganos de la administración es oficiosa, dependiendo de las políticas que apliquen para la prestación del servicio público. Hablamos del que hacer normal de los órganos.

Petición del Interesado (2:40)

En el caso particular del tema sujeto a investigación, ésta es la forma en la que inicia el procedimiento administrativo. Cuando el particular o contribuyente hace uso del derecho de petición regulado en el artículo 28 de la Constitución Política de la República.

Los motivos por los cuales se origina el procedimiento administrativo, pueden ser:

1. Por Impugnación de una resolución administrativa.
2. Petición propiamente dicha.
3. De Oficio.

1. Por impugnación de una resolución administrativa (2:41)

Cuando el particular hace uso de su derecho de defensa tipificado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y para el efecto interpone los recursos en la vía administrativa e impugna un acto o resolución administrativa que le afecta en sus derechos e intereses.

Cabe mencionar que todos gozamos del derecho de defensa por eso existe dicho principio en todo el mundo y consignado en nuestra constitución como un derecho humano “Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”.

Para el administrado es un medio de defensa en contra de la administración pública, al cual se le ha denominado el control directo de los actos y resoluciones de la administración pública.

2. Petición propiamente dicha (2:41)

Como ya se indicó con anterioridad el particular puede hacer peticiones a la administración de conformidad con el artículo 28 de la Constitución Política de la República.

Aunque se trata de una mera clasificación de los procedimientos, diremos que en el fondo el derecho de petición es el género y el derecho de impugnación es la especie. Únicamente para fines de distinguirlos se hace esta diferenciación, pero ambos son de singular importancia.

3. De Oficio (2:41)

Cuando la administración por mutuo propio lo inicia, sin mediar petición de los particulares, normalmente se inicia de oficio un procedimiento administrativo, como ya lo explicamos antes.

Para el desarrollo de este tema es importante que se conozca la definición de cada uno de los elementos que intervienen de forma directa o indirecta en el proceso administrativo, es importante indicar que se hace énfasis en éste toda vez que es la instancia en la cual se desarrolla el Proceso de Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Definición de Expediente Administrativo (2:42)

El expediente administrativo es por naturaleza la constancia escrita de los hechos, documentos que se encuentran ordenados en forma cronológica. Podemos decir entonces que “ El conjunto de documentos, actas, peticiones, pruebas, etc. Ordenados en forma cronológica en que se realizaron los hechos administrativos, peticiones, actuaciones, audiencias, presentación de pruebas y que finaliza con la decisión administrativa.”

Los documentos y hechos del expediente administrativo son los que dan base, fundamento y vida jurídica a los actos y resoluciones que emite el órgano administrativo. Naturalmente hay que tomar en cuenta que el expediente administrativo debe formarse dentro de cualquier organismo del Estado, pero su contenido debe ser administrativo y de especial importancia que tenga efectivamente competencia para realizar el acto administrativo. De lo contrario la decisión que se tome dentro del expediente será nula de pleno derecho. El Acto administrativo, resolución o decisión que tome el órgano administrativo puede convertirse en abuso de poder, al no tener la competencia establecida.

Los expedientes tienen una serie de componentes que son de suma importancia enumerar y que debemos tratar de individualizar, para una mejor comprensión de lo que implica.

De la definición que se elaboró anteriormente se pueden analizar los siguientes componentes:

a) Los Documentos (2:42)

El expediente administrativo se compone de documentos de toda índole. Dentro de los documentos podemos encontrar actas de toda naturaleza, memoriales de petición o de impugnación, pruebas documentales, certificaciones, escrituras públicas, documentos privados, planos legales, dictámenes técnicos y jurídicos, etc.

b) Cronología de los Hechos Administrativos (2.43)

Todas las actuaciones dentro del expediente se encuentran enumerados y foliados, en forma cronológica de todo lo que ha sucedido con el fin de facilitar su análisis antes de emitir la resolución o acto administrativo. La cronología significa el orden histórico, por lugar, hora, día, mes, año y en presencia de quien sucedieron los hechos administrativos.

c) La decisión administrativa (2:43)

La finalidad principal del Procedimiento Administrativo es la resolución o acto administrativo, esto es lo que al final va a producir los efectos jurídicos del acto administrativo. Como ya lo hemos indicado en el Trabajo de Derecho Administrativo el Acto administrativo es “la declaración unilateral y concreta de voluntad del órgano administrativo que produce efectos jurídicos”.

En realidad lo que produce efectos jurídicos, es lo que nos indican al final del procedimiento, nos autorizaron algo, nos denegaron algo, nos impusieron una sanción administrativa, etc.

Esto es el elemento jurídico, no hay otra cosa dentro del procedimiento que los produzca, el dictamen técnico o jurídico, las inspecciones oculares, etc., son meros hechos que pasaron dentro del expediente, pero sin ninguna consecuencia jurídica.

En conclusión podemos decir que estos son los elementos más importantes del expediente administrativo, aunque, dentro de un expediente puede existir procedimientos distintos, como por ejemplo cuando se resuelve un expediente y lo impugnamos se inicia otro procedimiento distinto, aunque de la misma naturaleza, pues al final concluye con una decisión administrativa sobre el mismo asunto.

4.3 Procedimiento del Proceso Administrativo de Defensa en el Ámbito Tributario

4.3.1 Concepto

El procedimiento administrativo tributario, es una manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria.

4.3.2 Clasificación

- ❖ Procedimientos para la determinación de la obligación tributaria.
- ❖ Procedimiento de reconocimiento de exenciones o beneficios fiscales.
- ❖ Procedimiento sancionatorio por infracciones.
- ❖ Procedimiento de devolución del crédito fiscal del IVA a exportadores.
- ❖ Procedimiento de gestión y recaudación.
- ❖ Procedimientos de consulta.
- ❖ Procedimientos de inscripción de contribuyentes y responsables, y
- ❖ Procedimientos por cierres temporales de empresas o negocios por reincidencia.

4.3.3 Los recursos en materia tributaria (2:166-172)

La Administración Tributaria, actualmente a cargo de una entidad descentralizada, la Superintendencia de Administración Tributaria, ya no corresponde a la centralización administrativa, en la actualidad toda esta actividad se encuentra regulada en el Decreto 1-98 del Congreso de la República “ Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y las competencias en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y otras leyes de naturaleza fiscal como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, etc.

Las reformas a la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 98-97 del Congreso de la República, que modifica el Decreto 119-96, establece en el artículo 1º. La modificación a dicha ley mediante la que se adiciona el artículo 17 bis que regula la aplicación en materia de recursos administrativos, los regulados por el Código Tributario.

4.3.4 Procedimientos Tributarios

En la Superintendencia de Administración Tributaria, se encontrará una serie de procedimientos administrativos, denominados en el Código Tributario “El Proceso Administrativo”, en el cual existen cuatro clases de procedimientos así:

1. El procedimiento administrativo iniciado por el administrado a solicitud del interesado.
2. El procedimiento que se inicia de oficio, por la Administración Tributaria, que se le denomina “Procedimientos Especiales de Determinación de la Obligación Tributaria por la Administración.”

3. El procedimiento del Recurso de Revocatoria, que se plantea contra autoridades subordinadas de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.
4. El procedimiento de Recurso de Reposición, que se plantea contra resoluciones originadas del Directorio de la SAT.

El procedimiento tributario debe ser impulsado de oficio; y debe observar algunas formalidades mínimas, como la de la presentación de los memoriales, contenido en el artículo 122 del Código Tributario. Toda solicitud inicial debe cumplir con requisitos contenidos en dicho artículo. La omisión de cualesquiera de los requisitos contenidos en dicho artículo no será motivo para rechazar la solicitud. La Administración Tributaria concederá el plazo de quince días para que el particular subsane dichas omisiones.

En cuanto a la personería, los particulares tienen derecho a gestionar ante la Administración Tributaria mediante representante legal o mandatario; y en este caso basta con presentar la copia legalizada de los documentos para acreditar la personería.

4.3.5 Recurso de Revocatoria

No obstante que el Decreto 119-96 del Congreso de la República “Ley de lo Contencioso Administrativo”, en principio trató la unificación de los procedimientos de los recursos administrativos, en la Administración Tributaria se siguieron aplicando, para la interposición de los recursos contenidos en el Código Tributario.

También se encuentra regulado lo relativo a este recurso (Revocatoria), en el artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, “ Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que establece: “ Los Recursos Administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT, en materia tributaria, son los que establece el Código Tributario y las Leyes Aduaneras. Los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones de

la SAT en materia no tributaria o aduanera son los establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

En Materia Tributaria, contra lo resuelto por el Directorio, procede el Recurso de Reposición; contra lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes, procede el Recurso de Revocatoria. Ambos recursos se regulan por las disposiciones del Código Tributario.”

a). Fundamento Legal

El fundamento legal de este recurso administrativo lo encontramos regulado en el artículo 17 bis, del Decreto 119-96 “ Ley de lo Contencioso Administrativo”, modificado por el Decreto 98-97 del Congreso de la República que modifica la Ley mencionada; y los artículos 154, 155, 156, 157 y 159 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario; artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República “ Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

b). Procedencia

Establece la ley que las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados o a instancia de parte. Esto significa que las resoluciones administrativas se pueden revocar siempre que los particulares sean notificados y hallan ejecutado una resolución.

Así también el artículo 6 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece “Antes que las resoluciones hayan sido consentidas por los interesados pueden ser revocadas por la autoridad que las haya dictado. Se tendrá por consentida una resolución cuando no sea impugnada dentro del plazo”

El Recurso de Revocatoria Tributario procede en contra de resoluciones o actos administrativos emitidos por los órganos subordinados de la administración tributaria.

c). Interposición

El recurso de revocatoria se interpone por escrito dentro de los diez días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución que afecta al particular. Como es normal dentro de los procedimientos administrativos en materia de impugnaciones o recursos, la presentación de los mismos no requiere de formalismos legales más que presentarlos dentro del tiempo, pero dentro del presente Recurso Administrativo, de conformidad con el Código Tributario únicamente es necesario que el memorial de interposición reúna algunos requisitos legales que se encuentran tipificados en el artículo 122 del Código Tributario.

Dentro de los requisitos que establece el Código Tributario en el artículo 122 que deben contener, la primera solicitud que se presente ante la Administración Tributaria se encuentran:

- ❖ Designación de la Autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad. El traslado deberá notificarse al interesado.
- ❖ Nombres y apellidos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.
- ❖ Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- ❖ Peticiones que se formulen.
- ❖ Lugar y fecha.
- ❖ Firma del solicitante. Si el solicitante no sabe o no puede firmar lo hará otra persona a su cargo.

En las solicitudes posteriores, no será necesario consignar todos los datos de identificación del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

d). Procedimiento

Debe de tomarse en cuenta que la presentación del recurso es dentro de los diez días hábiles siguientes al de la última notificación de la resolución impugnada y que el órgano subordinado de la administración tributaria, debe dentro del plazo de quince días, conceder o denegar el trámite del recurso. El órgano impugnado tiene la facultad de conceder o denegar el trámite del recurso, si lo concede eleva el expediente dentro de los cinco días siguientes a la resolución que concede. Elevado el expediente con el recurso al órgano superior jerárquico de la administración tributaria, cuenta con treinta días contados a partir del día siguiente de recibido el expediente para resolverlo, dentro de los cuales se les debe dar audiencia obligatoria a la Procuraduría General de la Nación por quince días y a la unidad de Dictámenes en recursos administrativos de la entidad o dependencia a la que este acuerde asignar las correspondientes técnicas, pero ello implica que el órgano que resuelve pueda pedir dictamen a alguna dependencia técnica de la administración tributaria si lo cree oportuno, este último es facultativo y con ellos ya se puede resolver conformando, revocando o modificando la resolución recurrida.

El artículo 155 del mismo Código establece que cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir (ocurso) al Ministerio de Finanzas Públicas dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.

e). Resolución del Recurso

Después de la audiencia conferida y de regreso el expediente de la Procuraduría General de la Nación, puede decretar diligencias para mejor resolver, si las dicta será dentro del plazo de QUINCE DIAS. En todo caso el expediente entra en estado de resolver de regreso el expediente de la Procuraduría o vencido el plazo de las diligencias para mejor resolver. La resolución al recurso puede ser de dos formas:

❖ Con una Resolución Favorable:

En este caso la resolución que afecta los intereses de los particulares se manda a ejecutar si es el caso, o bien simplemente queda sin efecto lo resuelto por el órgano subordinado de la administración tributaria; es decir se declara con lugar el recurso.

❖ Con una Resolución Desfavorable:

Si lo resuelto es desfavorable, por el órgano superior de la administración tributaria, significa que la resolución administrativa se confirmó, sigue afectado al particular y es procedente acudir a un órgano jurisdiccional a efecto que a través de una sentencia se deje sin efecto lo resuelto por la administración o bien se puede cumplir con lo resuelto y no acudir a la vía judicial; es decir que se declara sin lugar el recurso planteado.

❖ Si no resuelve el órgano superior de la Administración Tributaria.

Si la Administración Tributaria no resuelve dentro de los treinta días que tiene para resolver, se produce la figura jurídica del **Silencio Administrativo** de Naturaleza Adjetiva y el particular tiene las opciones siguientes:

I. Esperar Indefinidamente:

El particular puede esperar indefinidamente que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria resuelva, ya que el silencio Administrativo en este caso no tiene ninguna consecuencia jurídica.

II. Interponer el Contencioso Administrativo :

El artículo 157 del Decreto 6-91 del congreso de la República, “ Código Tributario establece que para el efecto que el particular pueda acudir a la vía Judicial por el Silencio Administrativo, se tiene para este efecto, por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria.

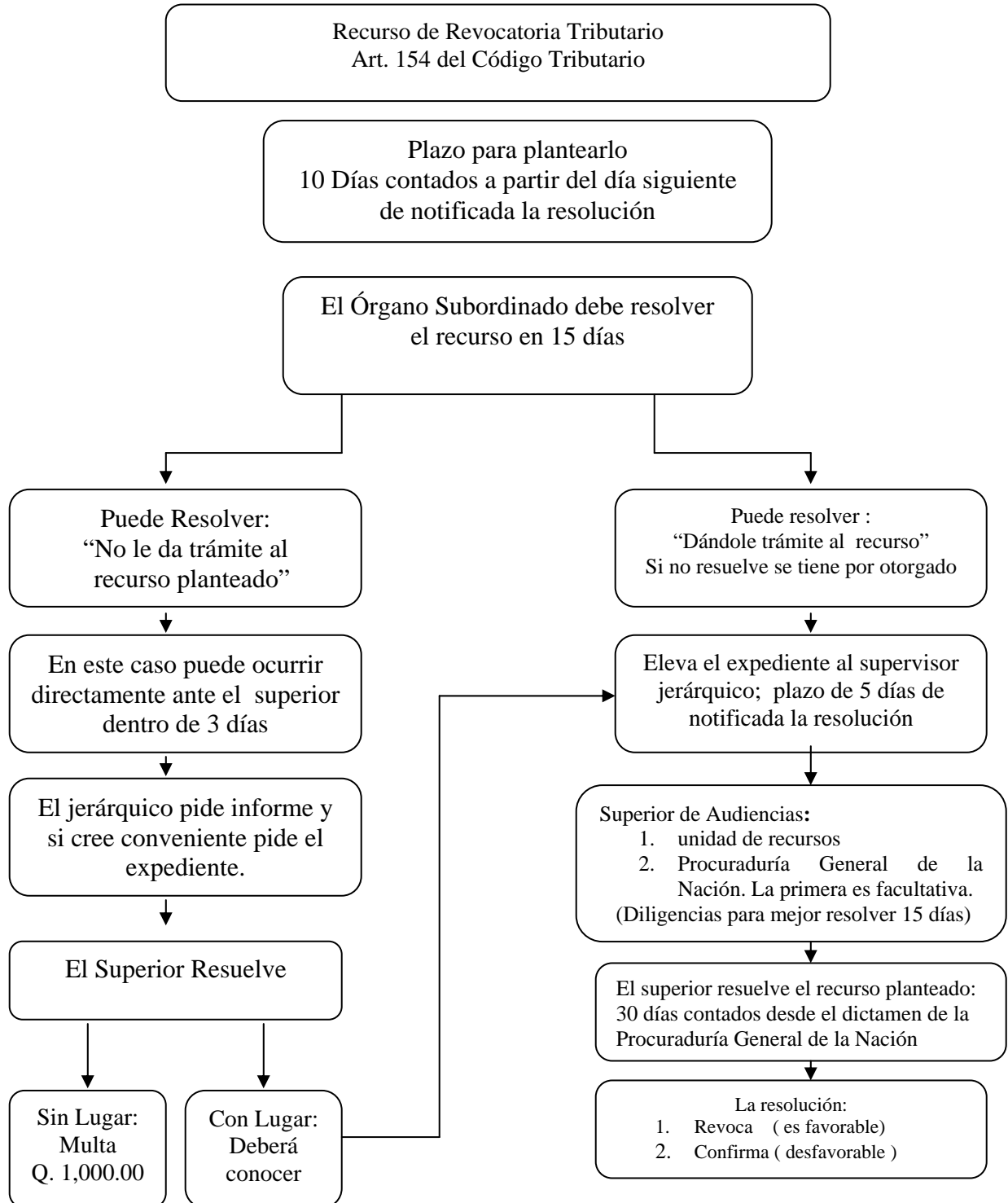
III. Amparo por Silencio Administrativo:

Una tercera opción del particular es acudir mediante Amparo, para que el Tribunal de Amparo le fije un plazo a la Administración Tributaria para que resuelva el Recurso de Revocatoria planteado. En este amparo naturalmente sólo podemos pedir que fije plazo, no se pueden pedir cuestiones de fondo, pues éste no es el motivo del Amparo.

F). Agotamiento de la Vía Administrativa

Con el recurso de revocatoria planteado y lo resuelto por el órgano Superior de la Administración tributaria, se agota la vía administrativa, recordemos que la resolución que emite el superior jerárquico de la administración Tributaria no es originaria de éste, sino es originaria del subordinado, razón por la que no es procedente plantear el recurso de reposición contra dicha resolución.

DIAGRAMA I
RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO



4.5 Proceso de lo Contencioso Administrativo (2:222)

En lo procesal administrativo vamos a encontrar dos fases o etapas importantes, una administrativa y otra judicial.

a) La vía Administrativa:

Son todos aquellos recursos o medios de impugnación que se pueden plantear contra las resoluciones y actos de la Administración Pública. Se denomina vía administrativa, pues los medios de impugnación o recursos se van a plantear ante los órganos administrativos y los mismos órganos de la administración revisan su propia actuación y resuelven de los mismos.

Debe considerarse que la vía administrativa es una condición para que el particular tenga acceso a la actividad jurisdiccional, puesto que se deben agotar los recursos en la administración para tener el derecho a iniciar la vía judicial.

b) La vía judicial:

Se inicia cuando hemos agotado la vía administrativa y el particular, agotó los recursos administrativos y estos fueron adversos a sus intereses.

El proceso de lo contencioso administrativo es un medio de control privativo, que los particulares tienen, una vez agotada la vía administrativa, para oponerse a los actos o resoluciones de la administración pública.

4.5.1 Características del contencioso administrativo (4:193-197)

Dentro de las características más importantes del contencioso administrativo encontramos:

- ❖ Que no se trata de un recurso, como lo regula la Ley de lo Contencioso, sino de un verdadero proceso de conocimiento. Que es un proceso que se conoce y se resuelve dentro de un órgano jurisdiccional (Tribunal de lo Contencioso Administrativo), en este sentido hay que hacer notar que el Código Tributario, creó las Salas de lo Contencioso Administrativo de conformidad con la especialidad.
- ❖ Su competencia está dirigida a conocer de las controversias que surgen de las relaciones que se dan entre la Administración Pública y los particulares.
- ❖ Lo conoce un tribunal integrado por dos salas, colegiadas, integradas con tres magistrados titulares, la sala administrativa y la sala tributaria.

4.5.2 Origen histórico

El procedimiento Contencioso Administrativo, es producto de la estructuración política del Estado Moderno en el cual se dan algunos elementos doctrinarios: a) La separación de poderes, que dio a la administración pública una función independiente de la jurisdicción y de la legislación; b) El individualismo de la revolución francesa, que logró para el ciudadano, dentro del ámbito estatal, mecanismos procesales de protección o de defensa.

4.5.3 Naturaleza Jurídica

Doctrinariamente no existe acuerdo acerca del Recurso Contencioso Administrativo, se discute si es un proceso o solamente un recurso. De acuerdo a la legislación guatemalteca se trata de un verdadero proceso porque en él existen un conflicto de intereses, se plantea demanda, se interponen excepciones, se rinden pruebas y

finalmente se dicta sentencia, la cual es objeto de plantear recursos tales como aclaración, ampliación y casación.

4.5.3.1 Clases de Recurso de Contencioso Administrativos

a) De plena Jurisdicción

Se caracteriza en su finalidad de defensa del derecho subjetivo, por lo que y para que proceda, es necesario que se de una lesión del derecho subjetivo.

b) De anulación

Su fin inmediato es defender la legalidad, o sea el acomodamiento del acto, al orden de lo jurídico y en caso no se de ese acomodamiento, se interpone el recurso para lograr la anulación del acto impugnado.

c) De interpretación

Que se reduce a fijar el sentido jurídico de una ley o reglamento aplicado por la Administración o la interpretación de un acto oscuro de ésta.

d) De Reposición

Que consiste en un procedimiento tendiente a revisar fines, imponer o modificar las sanciones administrativas.

4.5.3.2 Fines del Recurso Contencioso Administrativo

El fin fundamental de éste, es la protección de los derechos políticos subjetivos, pues por tener los particulares una serie de facultades frente a la administración, es necesario que al actuar ésta por medio de sus órganos, y ante el riesgo que puede ponerse al margen de las normas pre-establecidas hay de igual manera una posibilidad de defensa, de no ser así el administrado estaría a merced de las decisiones arbitrarias de los entes públicos administrativos.

4.5.3.3 Recurso Contencioso Administrativo en Guatemala

El artículo 221 de la Constitución Política de la República establece que el tribunal de lo Contencioso Administrativo tiene como función ser contralor de la juridicidad de la Administración Pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contiendas originadas por actos, resoluciones de la Administración Pública, de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Para que el proceso contencioso administrativo pueda iniciarse se requiere que la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos administrativos.

En cuanto a los requisitos que deben contener las resoluciones sobre las cuales se puede plantear este proceso, se señalan en el artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo:

- ❖ Que hayan causado estado. Causan estado las resoluciones de la administración que decidan el asunto, cuando sean susceptibles de impugnarse en la vía administrativa, por haberse resuelto los recursos administrativos.
- ❖ Que vulneren un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior.

Si el proceso es planteado por la administración por sus actos o resoluciones, no será necesario que concurren los requisitos indicados, siempre que el acto o resolución haya sido declarado lesivo para los intereses del Estado, en Acuerdo Gubernativo emitido por el Presidente de la República en consejo de Ministros. Esta declaración solo podrá hacerse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la resolución o acto que la origina.

Esto implica que al particular se le otorguen algún derecho y que por una ley ordinaria o un reglamento se pretenda modificar la situación del particular en este caso ya hay derechos adquiridos, los cuales no pueden ser vulnerados por la administración, es susceptible de interponerles una demanda contencioso administrativa, salvo el caso que dentro de los tres años se declare la lesividad del acto o resolución.

4.5.4 De los sujetos del proceso

Son sujetos dentro del proceso contencioso administrativo los siguientes:

La parte activa o demandante, que excepcionalmente pueden ser las instituciones del Estado, a través de la declaratoria de lesividad.

El órgano de la administración pública, que normalmente es el demandado;

La Procuraduría General de la Nación;

Los terceros que aparecieran como interesados dentro del proceso

4.5.5 Plazo de interposición

El plazo para el planteamiento de la demanda contencioso administrativa, es de tres meses según lo establece la Ley, contados a partir de la última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo, del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva o de la fecha de publicación del Acuerdo Gubernativo que declaró lesivo el acto o resolución en su caso.

Cuando se va a plantear el contencioso administrativo se tendrán que observar los dos supuestos que contiene la ley:

- A. Cuando existe resolución al recurso en la vía administrativa
- B. Cuando existe silencio administrativo

A). Cuando existe resolución al recurso en la vía administrativa, en este caso el plazo para el planteamiento de la demanda contencioso administrativa, se comenzará a contar a partir de la última notificación de la resolución del curso administrativo. En este sentido el Código Tributario establece un plazo de tres meses, ya no de noventa días como lo tenía contemplado.

B). Cuando el recurso administrativo no ha sido resuelto dentro del plazo que la ley establece, se da la figura del Silencio Administrativo de Naturaleza Adjetiva y se dan dos consecuencias jurídicas, para el solo efecto de acudir a la vía judicial:

- ❖ Se tiene por resuelto en forma desfavorable el recurso administrativo; y
- ❖ Se tiene por agotada la instancia administrativa.

En este caso el plazo para el planteamiento del contencioso administrativo se cuenta del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva, esto es la resolución al recurso en la vía administrativa.

4.5.6 Requisitos para la procedencia de lo contencioso administrativo

Las resoluciones susceptibles del recurso de Contencioso Administrativo deben de reunir lo requisitos siguientes:

Que cause estado, es decir que decidan el asunto directa o indirectamente y ya no queda contra ellas, ningún recurso de los llamados administrativos, como son los de reposición y revocatoria.

Que se dicten en asuntos en los que la administración proceda en uso de sus facultades regladas. Pues la Administración puede actuar sujetando su conducta a normas

preestablecidas que indican qué, cómo y cuándo debe actuar. Es decir que tiene delimitada con precisión la manera de producirse el Acto Administrativo; a esto se le llama un Acto Reglado. Por el contrario, la Administración también puede actuar en ciertas situaciones con mayor libertad, de modo que la ley no le señala estrictamente el modo y momento de su comportamiento, si no que deja a su discreción fijando un sólo círculo limitativo para restringir lo más posible la arbitrariedad. Estos son los llamados Actos Discrecionales.

Que vulnere un derecho de carácter administrativo, establecido anteriormente en favor del reclamante por una ley, un reglamento u otro precepto administrativo.

4.6 Ejemplos de Otros Medios de Defensa

Dentro del proceso de lo Contencioso Administrativo podemos acotar que el único recurso que no cabe dentro del proceso es la apelación por tratarse de un tribunal colegiado de única instancia.

En consecuencia los recursos que proceden son los siguientes:

- ❖ Aclaración y ampliación de la sentencia
- ❖ La casación en materia contencioso administrativo
- ❖ Amparo
- ❖ Nulidad

4.6.1 Recurso de Casación

Constitucionalmente existe la posibilidad del planteamiento de la Casación en materia del Proceso de lo Contencioso Administrativo, de conformidad con el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que en su último párrafo indica: “Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación”.

En primer término es necesario establecer que significa casación, según Manuel Ossorio, casación es: “Acción de cesar o anular. Este concepto tiene extraordinaria importancia en materia procesal, por que hace referencia a la facultad que en algunas legislaciones están atribuidas a los más altos tribunales de esos países (Tribunal Supremo, Corte Suprema de Justicia, Corte de Casación), para atender en los recursos que se interponen contra las sentencias definitivas de los tribunales inferiores, revocándolas o anulándolas, es decir casándolas o conformándolas, por regla general el recurso de casación se limita a plantear cuestiones de hecho; y naturalmente tampoco el tribunal de casación puede entrar en ellas.

Elementos del Recurso de Casación

Son elementos del recurso de casación, fundamentalmente tres:

- ❖ Una sentencia o Auto que pone fin a un proceso.
- ❖ El órgano jurisdiccional que dictó el acto o la sentencia de primero o segundo grado.
- ❖ El órgano jurisdiccional supremo que conoce y que resuelve el recurso de casación (La corte Suprema de Justicia.)

Característica

Dentro de las características más importantes del recurso de casación, son las siguientes:

- ❖ Que se trata de un recurso extraordinario.
- ❖ Que lo que se está impugnando es la sentencia o autos que ponen fin a un proceso.
- ❖ Que se plantea sobre las actividades realizadas dentro de un proceso.
- ❖ Que se plantea ante el órgano más alto de la escala jerárquica de la Administración de Justicia (Corte Suprema de Justicia)
- ❖ Se busca que se mantenga la exacta observancia de la ley por parte de los tribunales de justicia.
- ❖ Que los motivos de su interposición se encuentran taxativamente establecido en la ley.

Plazo

El plazo para interponer el recurso de casación es de 15 días, contados desde la última notificación de la resolución respectiva, de conformidad con el artículo 626 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Procedimiento y Resolución

El procedimiento se encuentra contenido en los artículos del 628 al 634 del Código Procesal Civil y Mercantil, la resolución del recurso de casación se puede dar, dependiendo de los motivos por los cuales se planteó la misma.

4.6.2 Recursos de Aclaración y Ampliación

Como lo indica el artículo 634 del Código Procesal Civil y Mercantil, contra la sentencia de casación solo proceden los recursos de aclaración y ampliación; pero los magistrados que la dicten serán responsables de dicha sentencia con arreglo a la ley.

La aclaración como su nombre lo dice se interpone para aclarar puntos oscuros o ambiguos en una sentencia y el de ampliación para ampliar puntos en los cuales se dejó de resolver en la sentencia.

4.6.3 Recursos de Amparo

El Control Constitucional es el que ejerce la Corte de Constitucionalidad, para que la administración pública y otros órganos del estado no violen con sus actos, preceptos y garantías, que la Constitución Política de la República de Guatemala garantiza.

Hay que analizar a la Corte de Constitucionalidad como un Organismo que garantiza que todo ámbito de la vida del Estado de Guatemala, cumpla con los preceptos constitucionales y que no se violen los mismos.

El artículo 265 de la Constitución Política de la República establece: Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra amenazas de violaciones de sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la constitución y las leyes garantizan. Lo anterior de conformidad con el artículo 8 de la Ley de Amparo y Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Plazo

De conformidad con el artículo 20 de la Ley de Amparo el plazo para interponer el recurso de Amparo es de 30 días siguientes al de la última notificación al afectado o de conocido por este hecho que a su juicio le perjudica.

El plazo anterior no rige cuando el Amparo se promueva en contra del riesgo de aplicación de leyes o reglamentos inconstitucionales a casos concretos; así como ante la posibilidad manifiesta de que ocurran actos violatorios a los derechos del sujeto activo.

CAPÍTULO V

CASO PRÁCTICO

Tal como se indicó en capítulos anteriores es función del Contador Público y Auditor, como consultor fiscal colaborar con el contribuyente para que éste pueda conocer los beneficios fiscales que la ley establecen, y de que forma puede hacer uso de los mismos por lo que en este capítulo se muestra de forma secuencial el proceso de solicitud de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, así como el Debido Proceso que debe ser observado dentro de dicho proceso.

En el presente capítulo se desarrollará el caso de un exportador que inicia el proceso de solicitud de devolución del crédito fiscal en el régimen general del Impuesto al Valor Agregado y obtiene una resolución desfavorable por parte del ente fiscalizador; es decir que éste último notifica al contribuyente la denegatoria de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Ante esta situación la empresa Exportaciones, S.A. contrata a un profesional en este campo, un Contador Público y Auditor, para realizar un análisis de sus operaciones y determine que factores pudieron contribuir negativamente en la resolución obtenida ante su solicitud. Por lo que éste procede a realizar una verificación a las operaciones del contribuyente determinando la existencia de errores en el reporte del crédito fiscal; sin embargo previo a iniciar el proceso de defensa realiza un análisis financiero de las operaciones de la entidad con la finalidad de conocer el costo beneficio de esta defensa fiscal.

El contribuyente proporciona los Estados Financieros de la entidad al 30 de junio de 2001, al Contador Público y Auditor, quien externa su opinión al respecto de estos:

BALANCE GENERAL
EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA
DEL 01 DE JULIO AL 30 DE JUNIO DE 2002
Cifras Expresadas en Quetzales

Circulante			Circulante		
Caja y Bancos	100,000.00	3%	Proveedores	845,950.00	23%
Clientes	750,000.00	20%	Cuentas x Pagar	404,050.00	11%
Iva Crédito Fiscal	1,500,000.00	40%	Préstamos Bancarios	<u>2,000,000.00</u>	53%
Fijo			Total Pasivo	<u>3,250,000.00</u>	
Maquinaria y Equipo	1,000,000.00	27%	Capital		
Mobiliario y Equipo	300,000.00	8%	Capital	500,000.00	13%
Diferido					
Gastos de Organización	<u>100,000.00</u>	3%			
Total del Activo	<u>3,750,000.00</u>	100%	Suma Pasivo y Capital	<u>3,750,000.00</u>	100%

Tal como puede observarse dentro de las operaciones del Balance General al 30 de junio de 2001 se refleja un saldo por Crédito Fiscal de Impuesto al Valor Agregado, por un monto de Q. 1.5 millones, saldo que representa el 40% de sus activos corrientes; por lo que en función a la materialidad del mismo, es conveniente iniciar el proceso de defensa ante la resolución desfavorable en la cual deniega la devolución del crédito fiscal. Cabe comentar que este saldo al no ser recuperado puede incidir de forma directa en la liquidez de la empresa. Cabe comentar que como consecuencia de la resolución el contribuyente tiene ocioso parte de su capital, por lo que se ve en la necesidad de acudir al sistema financiero a solicitar un préstamo lo que le hará incurrir en una serie de gastos financieros (intereses), adicionales a sus gastos operativos.

La empresa EXPORTACIONES, S. A, con fecha 21 de junio de 2001, presentó ante la Superintendencia de Administración Tributaria, la solicitud de inscripción en el régimen especial de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado; con fecha 28

de noviembre del mismo año, es recibida la resolución en la cual establece que fue aceptada dentro del régimen especial de devolución a partir del mes de julio de 2001, por lo que a partir de esta fecha, el crédito fiscal que se acumule deberá ser solicitado ante el Banco de Guatemala de conformidad a lo establecido en los artículos 25, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y los artículos 25, 26, 27, 28 , 29 y 30 de su reglamento.

Para una mejor ilustración el anexo 1 muestra el proceso de solicitud de devolución del crédito fiscal del Impuesto al valor agregado régimen general.

5.1 Preparación y Revisión de la Documentación del expediente de devolución

La documentación que forma parte del expediente de solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado se lista a continuación:

- ❖ Memorial de solicitud de Devolución del Impuesto al Valor Agregado.
- ❖ Fotocopia del nombramiento del representante legal de la entidad solicitante.
- ❖ Fotocopia autenticada de la cédula de vecindad del representante legal.
- ❖ Fotocopia autenticada de la patente de comercio.
- ❖ Fotocopia autenticada de la patente de sociedad y cláusula de la escritura de constitución done se indique el objeto para el cual fue creada la sociedad.
- ❖ Fotocopia certificada por el contador de la empresa de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado. (Correspondientes al período solicitado).
- ❖ Fotocopia certificada por el contador registrado de la empresa de los libros de ventas, compras, mayor y balance, donde se registra el crédito fiscal solicitado, y el folio donde conste su autorización y habilitación.
- ❖ Fotocopia certificada por el contador registrado de la empresa de las 10 facturas, por período mensual de diferente proveedor que respalde las compras más significativas.

- ❖ Fotocopia certificada por el contador registrado de la empresa de las 10 facturas especiales por período mensual de diferente proveedor que respalde las compras o servicios significativos.
- ❖ Fotocopia de la inscripción ante la Administración Tributaria del contador del contribuyente.
- ❖ Declaración jurada de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, indicando que los créditos no han sido antes solicitados, recibidos, devueltos o compensados de forma alguna.
- ❖ Listado de los 30 principales proveedores con información: Nombre, NIT, número, fecha y monto por factura.
- ❖ Listado de facturas comerciales que respalden las exportaciones realizadas.

5.2 Memorial de Solicitud de Devolución

A continuación se presenta un modelo del memorial de solicitud de crédito fiscal, el cual deberá ser presentado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, quien resolverá en un plazo de 30 días para aquellas solicitudes presentadas por períodos trimestrales y 60 días para las solicitudes presentadas de forma anual, de no resolver en el plazo establecido la resolución se tendrá por resuelta desfavorablemente, de conformidad a las reformas a la ley del Impuesto al Valor Agregado, establecidas en el Decreto 80-2000, las que cobraron vigencia el 01 de enero de 2001.

Señor

Superintendente de la Administración Tributaria

Superintendencia de la Administración Tributaria

Edificio del Ministerio de Finanzas Públicas

Su Despacho

Asunto: Solicitud de Devolución del Crédito Fiscal "IVA" acumulado durante el período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001.

DIEGO ANTONIO DE LA TORRE, mayor de edad, casado, guatemalteco, Ingeniero Mecánico Industrial, de este domicilio, actuando en calidad de Presidente del Consejo de Administración y Representante Legal de la entidad **EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con Número de Identificación Tributaria 1502473-5, señalando para recibir notificaciones y citaciones en la 13 Calle 33-89 oficina 501, Quinto Nivel Edificio Torre Azul Zona 2, Guatemala, comparezco atentamente ante esa institución, y.

EXPONGO:

Mi representada es una empresa que se dedica al Desarrollo de las Actividades Industriales, Comerciales, y de Servicio en la República de Guatemala y en el Exterior. En virtud que el 97% de las ventas de mi representada son exportaciones no ocasiona Débito Fiscal, sin embargo por las compras que realiza paga el Impuesto al Valor Agregado generando un Crédito Fiscal IVA el cual de ninguna manera puede ser compensado con futuros Débitos fiscales.

Por lo anterior y por el derecho que le asiste a mí representada sobre la base de los artículos 16 y 23 del la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 29 del Reglamento, que 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 en 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 Dirección su devolución, para que está 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 solicitado y emita la autorización, para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución (...)."

ARTÍCULO 29 (Reglamento) "Los contribuyentes exportadores de bienes que opten por solicitar a la Dirección la devolución del crédito fiscal acumulado al finalizar cada período trimestral o el del período de liquidación definitiva anual, que tengan pendientes de devolución, no deberán trasladar dicho crédito acumulado a la declaración del siguiente período mensual, ni deberá solicitar al Banco de Guatemala su devolución."

Procedemos a hacer uso del derecho que nos asiste y solicitar la devolución del crédito fiscal IVA acumulado por el período del 1 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001.

Cabe mencionar que el crédito fiscal IVA solicitado asciende a Q. 1,500,000.00

Total crédito fiscal solicitado..... Q. 1,500,000.00

Se ofrecen como medios de prueba las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado por los períodos indicados en el presente memorial, fotocopia de los libros de compras y ventas y fotocopia de la documentación legal que soporta en un 70% el crédito fiscal acumulado y solicitado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Artículo 12, en lo que se refiere a que nadie puede ser privado de sus derechos, Artículo 28 derecho de petición, Artículo 41 se prohíbe la confiscación de bienes y Artículo 243 el sistema tributario debe de ser justo y equitativo, todos de la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículos 16 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 29 del Reglamento del Impuesto al Valor.

MEDIOS DE PRUEBA

Como medios de prueba adjunto fotocopia de los documentos que respaldan la solicitud de devolución de crédito fiscal IVA, y que sirven de base para la misma.

FOTOCOPIAS

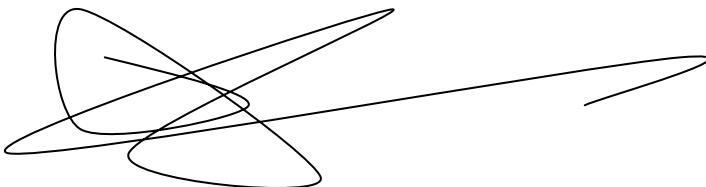
1. Fotocopias simple del nombramiento del Representante Legal
2. Fotocopia autenticada de la patente de comercio de empresa.
3. Fotocopia autenticada de la patente de comercio de sociedad.
4. Fotocopia autenticada de cédula del Representante Legal.
5. De las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado por los períodos por los cuales se solicita devolución del crédito fiscal.
6. De los libros de compras y ventas por el período mencionado anteriormente.
7. Del 70% de los documentos que soportan el crédito fiscal acumulado.
8. Fotocopia de facturas de ventas más significativas, que amparan exportaciones, pólizas de exportación, formulario aduanero, licencia de exportación y DC35 Declaración de Ingreso de Divisas.

9. Listado de los principales proveedores y de los principales clientes.
10. Inscripción ante la Administración Tributaria del Contador de la empresa.

PETICIONES

1. Que se admita y se tramite al presente memorial de solicitud de devolución de crédito fiscal del IVA.
2. Que se tenga como lugar para recibir notificaciones la 13 Calle 33-89 oficina 501, Quinto Nivel Edificio El Torre Azul Zona 2, Guatemala.
3. Que se tenga por acreditada la calidad en que actúo.
4. Que se tengan por presentados los medios de prueba ofrecidos y aportados en este memorial.
5. Que oportunamente se dicte la resolución de mérito que en derecho corresponde autorizando la devolución de crédito fiscal IVA por valor de Q. 1,500,000.00 Acumulado por el período que se menciona en el presente memorial.

Guatemala, 30 de noviembre de 2001.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.

Representante Legal

5.3 Elaboración de la Declaración de la Solicitud

La administración tributaria entrega un formulario denominado “Declaración Jurada Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado a Contribuyentes.” Debe tenerse en cuenta que el motivo por el cual se solicita la presente declaración es para garantizar que el contribuyente con anterioridad no ha solicitado, recibido o compensado el crédito fiscal que solicita.

**DECLARACIÓN JURADA
DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A CONTRIBUYENTES**

Para efectos del trámite de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria,

Yo **Diego Antonio de la Torre**, que me identifico con cédula número de vecindad número de orden **A-1** y registro número **888569**, extendida en el Municipio de **Guatemala**, Departamento de **Guatemala**, con NIT **708051-2**, actuando en calidad de propietario o Representante Legal **X**, de la empresa denominada **Exportaciones, S. A.** con NIT **1502473-5**, con domicilio fiscal en **13 Calle 33-89 oficina 501, Quinto Nivel Edificio El Torre Azul Zona 2, Guatemala**, Solicito devolución **X**, o compensación _____,

De crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, acumulado durante los periodos del **01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001**, por un monto de **Un millón quinientos mil quetzales exactos, (Q. 1,500,000.00)**, en memorial ingresado a la administración Tributaria con el número _____, de fecha _____, registrado en el libro diario mayor general de la empresa.

DECLARO Y JURO QUE:

- No** He recibido devolución en efectivo, vales fiscales, vales tributarios escalonados, bonos, ni compensación de crédito fiscal del IVA, referentes al mismo período y monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, ni Tesorería Nacional, ni por alguna otra dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, a la fecha .
- No** He utilizado el crédito fiscal solicitado, en mis declaraciones de impuestos presentados a la Dirección General de Rentas Internas o SAT, por el mismo período y monto, con el propósito de realizar alguna auto compensación o compensación de oficio con cualquier otro impuesto a la fecha.
- No** He solicitado con anterioridad devolución de crédito fiscal del IVA por el mismo período y monto a la Dirección General de Rentas Internas y/o Unidad Especial de Ejecución y liquidación Tributaria, del Ministerio de Finanzas Públicas a la fecha.

Me responsabilizo de lo manifestado en la presente declaración y de las consecuencias que esto conlleve y me someto a las leyes vigentes Si cometo perjurio o falsedad en lo expuesto de conformidad con lo estipulado en el artículo 24 del Decreto Ley No. 106, artículos 459 y 460 del Decreto No. 17-73 del Congreso de la República y sus reformas, extendiendo, sello y firmo la presente, a los _____, días de mes de _____, del año _____.

Firma

AUTENTICA

La solicitud de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, presentada por Exportaciones, S.A., por un monto Q. 1,500,000.00 está sujeta a una auditoría de campo por lo que la Administración Tributaria designa inspector para efectuar la auditoría indicada. Tal como se indicó en los capítulos anteriores la Superintendencia de Administración Tributaria clasifica las solicitudes en función de los montos solicitados, con base a estos designa si procede efectuar una auditoría de gabinete o bien como en el presente caso una auditoría de campo.

5.4 Resolución Desfavorable a la Solicitud

De conformidad a la normativa vigente, la Superintendencia de Administración Tributaria debe verificar la procedencia del saldo de crédito fiscal solicitado y si procede debe hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, en el plazo de 60 días hábiles computados a partir de la fecha de la solicitud presentada por Exportaciones, S.A. De no resolver dentro del plazo establecido opera el Silencio Administrativo; el cual de conformidad con artículo 15 del Decreto 80-2000, opera desfavorablemente para que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa.

Exportaciones, S.A. recibe la resolución de la Administración Tributaria, con fecha 30 de abril de 2002, en la cual es notificado que ha sido denegada la solicitud del crédito fiscal presentada ante la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Órgano Subordinado Intendencia de Recaudación y Gestión, Coordinación Regional Central, Oficina Tributaria Guatemala, Sección Registro de Exportadores.

5.4.1 MODELO DE RESOLUCIÓN POR PARTE DEL ENTE FISCALIZADOR



INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTIÓN, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL, OFICINA TRIBUTARIA GUATEMALA, SECCIÓN REGISTRO DE EXPORTADORES, Guatemala, 28 de abril de 2002

RESOLUCIÓN No. 45-2002

R-IRG-CRC-OTG-SER

**ASUNTO: EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA,
NIT. 1502473-5**

Solicita devolución del crédito fiscal del impuesto al Valor Agregado, régimen de exportadores, por la cantidad de Q. 1,500,000.00, por el período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001.

Se tiene a la vista para resolver la solicitud del asunto de referencia presentada por Diego Antonio De La Torre, Representante Legal de la empresa **EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT. 1502473-5, VISTO Y CONSIDERADO:** 1) Que el contribuyente optó por solicitar a la Administración Tributaria, la devolución del saldo del crédito fiscal a su favor determinado en el período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, por un monto de un millón quinientos mil quetzales exactos, (Q. 1,500,000.00). 2) Que al verificarse en el registro sistematizado, que para el efecto se lleva en la administración tributaria, se determinó que el contribuyente **EXPORTACIONES, S. A.**, trasladó el saldo del crédito fiscal que solicita a la Administración Tributaria, a la declaración del siguiente período mensual. 3) Que el artículo 29, último párrafo, del Acuerdo Gubernativo No. 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece: “ Los contribuyentes exportadores de bienes

que opten por solicitar a la Dirección la devolución del crédito fiscal acumulado al finalizar cada período trimestral o el del período de liquidación definitiva anual, que tenga pendientes de devolución, no deberá trasladar dicho crédito acumulado a la declaración del siguiente período mensual, ni deberán solicitar al Banco de Guatemala su devolución". **POR TANTO:** El Intendente de Recaudación y Gestión, con base en lo considerado y lo estipulado en los artículos 16, segundo párrafo y 23 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, artículo 29, último párrafo del Acuerdo Gubernativo No. 311-97, artículo 25 literales g) y l) del Acuerdo 1-98 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, **RESUELVE:** Denegar la solicitud de devolución del saldo del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, del período comprendido del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, presentada por el contribuyente **EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA,** por no haber cumplido con lo establecido en el artículo 29, párrafo segundo, del Acuerdo Gubernativo No. 311-97, **NOTIFIQUESE** y entréguese copia de la presente resolución en 13 Calle 33-89 oficina 501, Quinto Nivel Edificio Torre Azul Zona 2, Guatemala.

Diligenciado, trasládese las presentes actuaciones a la Sección de Exportadores, para adjuntar el expediente No. 200003101007008.

A handwritten signature in black ink, consisting of a long horizontal stroke with a vertical line intersecting it near the left end, and a curved flourish extending from the bottom of the horizontal stroke.

Intendente de Recaudación Gestión, Región Central
Superintendencia de Administración Tributaria

No obstante el plazo para resolver por parte de la SAT, es de 60 días, en el presente caso la notificación de la resolución fue presentada aproximadamente cinco meses después por lo que a ese tiempo el contribuyente incurrió en gastos financieros aproximadamente de Q. 106,136.98, (intereses sobre préstamo¹), de haber obtenido una resolución favorable a su solicitud, el contribuyente podría haber invertido ese capital obteniendo un rendimiento financiero² aproximado de Q. 55,109.58.

5.5 Preparación de Memoriales de Defensa

En función a los argumentos planteados por la Administración Tributaria, el CPA contratado por el contribuyente Exportaciones, S.A., decide no aceptar la denegatoria del crédito fiscal; en virtud que los argumentos bajo los cuales la SAT a resuelto no tienen sustento legal; analicemos la resolución:

El contribuyente exportador 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 por que a criterio del ente fiscalizador el contribuyente exportador no cumplió con la normativa reglamentaria; toda vez que trasladó el saldo del crédito fiscal a la siguiente declaración mensual y no cumplió con el procedimiento que el reglamento establece; sin embargo la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no limita el derecho a la devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado por el incumplimiento a un requisito formal. Si bien es cierto el contribuyente arrastró el crédito fiscal acumulado solicitado a la declaración del siguiente período mensual; sin embargo es importante hacer notar que el contribuyente no ha solicitado más del monto del crédito fiscal que le corresponde, así mismo que el crédito fiscal solicitado no ha sido compensado con débitos fiscales, ni ha sido devuelto, en consecuencia

¹Intereses sobre préstamo calculados a una tasa del 13%, plazo de 149 días.

²Rendimiento en Inversión calculado a una tasa del 9% plazo 149 días.

al contribuyente le asiste el derecho que le sea devuelto el monto del crédito fiscal solicitado.

Por lo que 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 10 de mayo de 2002, es presentado el recurso de revocatoria.

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

Al decir que debe incluirse todo lo que de hecho y derecho corresponde, debe entenderse que todo lo de hecho se refiere a lo que el contribuyente debe aportar como medios de prueba que sustentan su inconformidad a la resolución que le fue notificada, es decir todos los documentos que pone a disposición del ente fiscalizador para que este realice las verificaciones que considere necesarias. Al hablar de derecho nos referimos a 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 indicar que derechos le están siendo violentados al ser denegada la solicitud presentada.

El anexo I muestra de forma esquematizada esta fase del Debido Proceso.

5.5.1 MODELO DE RECURSO DE REVOCATORIA

Señor

Intendente de Recaudación y Gestión Coordinación Regional Central, Oficina Tributaria Guatemala, Sección de Registro de Exportadores:

DIEGO ANTONIO DE LA TORRE, mayor de edad, casado, guatemalteco, Ingeniero Mecánico Industrial, de este domicilio, atentamente, comparezco, y

EXPONGO:

1. Actúo en mi calidad de Presidente del Consejo de Administración y Representante Legal de la entidad **EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA**, calidad que acredito con la fotocopia legalizada de mi nombramiento contenido en el Acta Notarial autorizada en esta ciudad el trece de diciembre de mil novecientos noventa y nueve por el notario Manuel de Jesús Elías Higueros, el cual se encuentra registrado en el Registro Mercantil General de la República con el número 161167, folio 46, libro 88 de auxiliares de comercio el catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, la cual acompaño.
2. Mi representada tiene el Número de Identificación Tributaria 1502473-5.
3. Señalo para recibir notificaciones la 13 Calle 33-89 oficina 501, Quinto Nivel Edificio Torre Azul Zona 2, de esta ciudad.
4. 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 45-2002 R-IRG-CRC-OTG-SER DE LA INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTIÓN, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL, OFICINA TRIBUTARIA GUATEMALTECA, SECCIÓN REGISTRO DE EXPORTADORES.

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 30 DE ABRIL DE 2002.

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

El 30 de noviembre de 2001, mi representada solicitó al señor Superintendente de Administración Tributaria la devolución del Crédito Fiscal acumulado durante los períodos comprendidos del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, el cual asciende a Q. 1,500,00.00, 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.

De la Resolución que resolvió la solicitud planteada:

Como consecuencia de la solicitud planteada, el Intendente de Recaudación y Gestión, dictó la resolución No. 45-2002 R-IRG-CRC-OTG-SRE, mediante la cual entre otras cosas se resuelve: “ Denegar la solicitud de devolución del saldo del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, del período comprendido del 01 de julio de 2000, al 30 de junio de 2001, presentada por el contribuyente EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, por no haber cumplido con lo establecido en el artículo 29, párrafo segundo, del Acuerdo Gubernativo 311-97,...”.

Para dictar la referida resolución, entre otras cosas se argumentó: **“VISTO Y CONSIDERADO:** **1).** Que el contribuyente optó por solicitar a la Administración tributaria, la devolución del saldo de crédito fiscal acumulado a su favor durante el período comprendido del 01 de julio de 2000, al 30 de junio de 2001, por un monto de un millón quinientos mil quetzales exactos, (Q. 1,500,000.00). **2).** Que al verificarse en el registro sistematizado, que para el efecto lleva la Administración Tributaria, se determinó que el contribuyente: Exportaciones, Sociedad Anónima, trasladó el saldo del crédito fiscal que solicita a la Administración Tributaria, a la declaración del siguiente período mensual. **3).** Que el artículo 29, último párrafo del Acuerdo Gubernativo No. 311-97, reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: “ Los contribuyentes exportadores de bienes que opten por solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal acumulado al finalizar cada período trimestral o el del período de liquidación definitiva anual, que tengan pendientes de devolución, no deberán trasladar dicho crédito fiscal acumulado a la declaración del siguiente período mensual, ni deberá solicitar al Banco de Guatemala su devolución”. **POR TANTO:** El intendente de recaudación y Gestión, con base en lo considerado y los artículos 16, segundo párrafo y 23 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 29, último párrafo del Acuerdo Gubernativo No. 311-97, artículo 25 literales g) y l) del Acuerdo 2-98 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria,.....”

C) 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 el período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, por la cantidad de un millón quinientos mil quetzales exactos (Q. 1,500,000.00).

En efecto, como ya lo apunté anteriormente, mi representada solicitó la devolución del crédito fiscal que por derecho le corresponde del período del 01 julio de 2000 al 30 de junio de 2001, 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 cual también entre otras cosas 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 al valor agregado. Si bien es cierto, que mi representada trasladó el saldo del crédito fiscal a la declaración del siguiente período, NO COMPARTE EL CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AL ARGUMENTAR ENTRE OTRAS COSAS: “VISTO Y CONSIDERADO:.... 2) Que al verificarse el registro sistematizado, que para el efecto se lleva en la administración tributaria, se determinó que el contribuyente: EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, trasladó el saldo del crédito fiscal que solicita a la Administración Tributaria, a la declaración del siguiente período mensual.”, en este orden de ideas, se podrá apreciar, que lo ocurrido en la declaración mensual del mes siguiente se cometió un error de trasladar el saldo del crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual, pero en ningún momento mi representada ha solicitado más del monto del crédito fiscal que le corresponde por los períodos acumulados del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001. En todo caso, el crédito fiscal cuyo monto se solicita su devolución no ha sido compensado ni ha sido devuelto, en consecuencia, a mi representada le asiste el derecho que se le devuelva el mismo.

Mi representada para enmendar el error que cometió de trasladar el crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual procedió a efectuar las rectificaciones correspondientes de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado;

correspondientes de los meses de julio 2001 a noviembre 2001, hecho que acredito con fotocopias del triplicado de los formularios de Declaración y Recibo de Pago mensual del Impuesto al Valor Agregado números SAT-No. 2011 y los formularios en los que fueron pagadas las multas correspondientes a las rectificaciones que se presentaron correspondientes a cada uno de los períodos de julio 2001 a noviembre 2001.

El Intendente de Recaudación y Gestión para dictar la resolución referida básicamente citó como bases legales los artículos 16 y 23 del Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas, y artículo 29 del Acuerdo Gubernativo No. 311-97, si analizamos el artículo 16 del Decreto 27-92 y sus reformas que entre otras cosas regulan: “Procedencia del crédito fiscal, procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la adquisición de servicios que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados al proceso productivo del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente en la importación o adquisición de activos fijos por los cuales no se reconoce crédito fiscal, integrarán el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual del Impuesto Sobre la Renta.”

Por otra parte el artículo 23 de la Ley establece: “ 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 ésta Ley. “

Tal como se observa en el párrafo anterior a mi representada le asiste el derecho de devolución del crédito fiscal en virtud que cumple con lo establecido en los artículos anteriormente citados, en virtud que procede derecho al crédito fiscal por las importaciones, adquisiciones de bienes y servicios que se apliquen a actos gravados y a operaciones afectas por ésta ley y el saldo del crédito fiscal solicitado

corresponde a estas operaciones, adicionalmente el derecho a la devolución establecido en el artículo 23 de la Ley establece que procederá conforme a lo establecido en el artículo 16 de la Ley extremo que mi representada cumple.

Adicionalmente el artículo 18 de la Ley establece cual es la documentación del crédito fiscal, en efecto el citado artículo regula: “DE LA DOCUMENTACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. Se reconocerá crédito fiscal, cuando se cumpla con los requisitos siguientes: a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito, en recibo de pago; cuando se trate de importaciones, o en las escrituras públicas conforme lo que dispone el artículo 57 de la esta ley, b) Que dichos documentos estén a nombre del contribuyente y contengan su número de identificación tributaria (NIT), o su número de cédula. C) Que en el documento correspondiente se identifique la compra o prestación del servicio. D) Que se encuentren registrados en el libro de compras, a que se refiere el artículo 37 de esta ley. 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 el presente caso, mi representada **CUMPLE A CABALIDAD** con todos estos requisitos como lo pudieron comprobar los auditores fiscales, en todo caso, bastará con que se haga un análisis de las facturas emitidas a favor de mi representada para determinar que las mismas son legales, emitidas por personas individuales y jurídicas, las cuales reúnen los requisitos legales para su validez, en tal virtud, mi representada ha cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley para tener derecho a la devolución al crédito fiscal que se solicita.

Por otra parte el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: “(...) Los montos de crédito fiscal no devueltos como 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 Dirección (Actualmente la Superintendencia de

Administración Tributaria), a las obligaciones de los contribuyentes caídas en mora, su valor se incorporará, automáticamente al crédito fiscal del contribuyente.

Por último, es necesario aclarar que lo regulado en el último párrafo del artículo 29 del Acuerdo Gubernativo No. 311-97 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es un formalismo que tiene por objeto que el contribuyente no arrastre el saldo del crédito fiscal al siguiente período mensual, con el objeto de que no se duplique el monto del crédito fiscal a solicitar en el siguiente período, pero en ningún caso restringe el derecho de la devolución del Crédito Fiscal que otorga la ley; en ese orden de ideas, mi representada efectuó las rectificaciones respectivas y ya corrigió la deficiencia de la forma que se comenta y como consecuencia no trasladó el saldo del crédito fiscal al siguiente período, situación que acredito con las fotocopias de los triplicados de los formularios de rectificación de las declaraciones y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado, correspondientes a los meses de julio 2001 a noviembre de 2001, las cuales acompaño, es importante resaltar Señor Superintendente que el aspecto formal de no trasladar el saldo de crédito fiscal solicitado a la declaración del siguiente período mensual es una disposición contenida en el reglamento de la ley, que de ninguna forma puede contradecir lo establecido por la Ley, nótese que dentro del cuerpo de la Ley no establece en ninguna de sus partes, que dicho corte en el saldo del crédito fiscal sea un requisito “sine cuanom” para aceptar o negar la devolución de un crédito fiscal, toda vez que de tener preeminencia las disposiciones reglamentarias se violaría el principio constitucional de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Son Nulas Ipso Jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”, por lo anterior y en el caso concreto de la disposición reglamentaria citada en la resolución impugnada no tiene fuerza de ley, por tanto la negativa a devolver el crédito fiscal solicitado por mi representada carece de fundamento legal.

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 solicitado por un monto de Q. 1,500,000.00.

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 “ EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA” DEL CRÉDITO FISCAL ACUMULADO A SU FAVOR POR EL MONTO DE UN MILLON QUINIENTOS MIL QUETZALES EXACTOS, Q.1,500,000.00 CORRESPONDIENTE AL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2000 AL 30 DE JUNIO DE 2001.

En consecuencia, atentamente :

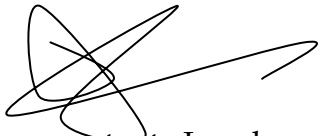
SOLICITO:

1. Que se tome nota de que actúo en mi calidad de Presidente del Consejo de Administración y por lo mismo Representante Legal de la entidad Exportaciones, Sociedad Anónima, y del lugar que señalo para recibir notificaciones.
2. Que se tenga por interpuesto RECURSO DE REVOCATORIA en contra de la resolución Número 45-2002 R-IRG-CRC-OTG-SER de la intendencia de recaudación y gestión, coordinación regional central, oficina tributaria guatemalteca, sección registro de exportadores.

3. Que se le de trámite de ley al recurso que se interpone.

4. Que oportunamente se dicte resolución que en derecho corresponde en la cual se revoque la resolución Número 45-2002 R-IRG-CRC-OTG-SER DE LA INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTIÓN, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL, OFICINA TRIBUTARIA GUATEMALTECA, SECCIÓN REGISTRO DE EXPORTADORES, y se declare CON LUGAR LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL SOLICITADO POR EL CONTRIBUYENTE EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA DEL CRÉDITO FISCAL ACUMULADO A SU FAVOR POR UN MONTO DE UN MILLON QUINIENTO MIL QUETZALES EXACTOS, Q. 1,500,000.00 CORRESPONDIENTE AL PERÍODO DEL 01 DE JULIO DE 2000 AL 30 DE JUNIO DE 2001.

Guatemala 10 de mayo de 2002



Representante Legal

Al ser presentado el recurso de revocatoria ante la instancia que emitió la resolución de denegatoria, 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 (El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria), quien en un plazo de 30 días deberá resolver. (Ver anexo 1 Flujo grama del Debido Proceso).

A continuación se muestra la resolución emitida por parte del Directorio.

5.5.2 Resolución del Directorio



El secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Certifica: Que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio No. 536-2002 emitida en la sesión del Directorio de fecha jueves 12 de octubre de 2002, documentada en Acta No. 50-2002, que se transcribe a continuación:

RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO NÚMERO 536-2002
EXPEDIENTE No. SAT: 200003101007008

ASUNTO: EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, con número de identificación 1502473-5 y lugar señalado para recibir notificaciones en la a 13 Calle 33-89 oficina 501, Quinto Nivel Edificio Torre Azul Zona 2, de esta ciudad, interpone RECURSO DE REVOCATORIA , en contra de la resolución número 45-2002 de fecha 28 de abril de 2002, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Recaudación y Gestión, por la cual se deniega la solicitud de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001.

Se tiene a la vista para resolver el recurso de revocatoria, interpuesto en tiempo, por la entidad Exportaciones, Sociedad Anónima, en contra de la resolución 45-2002 de fecha 28 de abril de 2002, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Recaudación y Gestión.

CONSIDERANDO:

ANTECEDENTES: Que la entidad contribuyente, por medio del escrito de fecha 30 de noviembre de 2001, solicita la devolución del crédito fiscal acumulado del Impuesto al Valor Agregado; por la cantidad de Q. 1,500,000.00, correspondiente al período del 01 de julio 2000 al 30 de junio de 2001.

CONSIDERANDO:

RESOLUCIÓN RECURRIDA: Que la Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Recaudación y Gestión, emitió la resolución número 45-2002, de fecha 28 de abril de 2002, en la cual resuelve denegar la solicitud de devolución del saldo del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, del período comprendido del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, presentada por la contribuyente EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, por haber trasladado el saldo del crédito fiscal, que solicita, a la declaración del siguiente período impositivo mensual lo que indica no haber cumplido con lo establecido en el artículo 29, segundo párrafo del Acuerdo Gubernativo No. 311-97 y 23 de la ley del Impuesto al Valor Agregado. Dicha resolución fue notificada el 30 de abril de 2002.

CONSIDERANDO:

RECURSO DE REVOCATORIA: Que el 10 de mayo de 2002, la entidad contribuyente interpuso recurso de revocatoria en contra de la resolución arriba citada, argumentando que : “ Como fácilmente se podrá apreciar, se cometió el error de trasladar el saldo del crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual pero en ningún momento mi representada ha solicitado más del monto del crédito que le corresponde por el período fiscal del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, en todo caso, el crédito fiscal cuyo monto se solicita su devolución no ha sido compensado ni ha sido devuelto, en consecuencia a mi representada le asiste el derecho a que se le devuelva el mismo”.

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 y 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 243-04-2001 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 0183-01, opinando que el recurso de revocatoria debe ser declarado SIN LUGAR y en consecuencia la resolución recurrida debe ser confirmada.

CONSIDERANDO:

ANÁLISIS: Que la Administración Tributaria deniega la solicitud de devolución por la cantidad de Q. 1,500,000.00, en concepto de crédito fiscal, acumulado en el período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, al considerar, que la entidad recurrente trasladó el crédito fiscal solicitado al período mensual siguiente, (Julio de 2001). Al respecto, el artículo 23 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, en su parte conducente, establece: “ 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... **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 dirección su devolución, para que ésta dentro del plazo máximo de 30 días hábiles para el período trimestral y de 60 días para el período anual, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, verifique la procedencia del saldo del crédito solicitado...**” (El resaltado es nuestro).

Así mismo, el artículo 25 literal 5), preceptúa, en su parte conducente;” ... 5)... Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la Dirección que se lo devuelva, conforme lo establece el artículo 23 de la ley, al finalizar cada período trimestral o el período anual del impuesto sobre la renta del exportador...” (El subrayado es nuestro). Además, el párrafo segundo del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece: “... Los contribuyentes exportadores de bienes que opten por solicitar a la Dirección la devolución del crédito fiscal acumulado al finalizar cada período trimestral o el del período de liquidación definitiva anual, que tengan pendiente de devolución, no deberán trasladar dicho crédito acumulado a la declaración del siguiente período mensual, ni deberán solicitar al Banco de Guatemala su devolución” (El subrayado es nuestro).

Al analizar el presente caso y fundamentarnos en las normas legales citadas, se establece que la solicitud presentada con fecha 30 de noviembre de 2001, comprendía el crédito fiscal generado en el período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001; y luego de verificar la cuenta corriente de la entidad contribuyente, se estableció que no liquidó el crédito fiscal solicitado al mes de junio de 2001, sino lo trasladó a la declaración del siguiente período mensual (Julio de 2001), (Folio 300); cuando lo correcto debió ser efectuar la liquidación o el corte, en el mes de junio de 2001 e iniciar nueva acumulación de crédito fiscal, no cumpliendo con el contenido de las normas citadas, al trasladar el saldo del crédito fiscal acumulado, a la declaración mensual del período impositivo siguiente; ya que de acuerdo al contenido de las normas citadas, no lo debía hacer y al efectuarlo obtendría más beneficios, ya que ese mismo crédito fiscal solicitado, podría ser compensado con futuros débitos fiscales o nuevamente solicitar su devolución, independientemente que la Administración Tributaria le devolviera o no lo solicitado, en evidente perjuicio al fisco.

Por lo tanto, dicha solicitud no cumple los preceptos legales ya relacionados pues el contribuyente, debió tomar uno solo de los beneficios dados por la ley, es decir, optar entre seguir acumulando o solicitar la devolución de dicho crédito. El párrafo segundo del artículo 29 del reglamento del Impuesto al Valor Agregado, no hace más que desarrollar lo establecido en los artículos 23 y 25 de la ley relacionada, y no viola ninguna norma constitucional ni contradice lo regulado en la ley, pues en ésta se establece la forma en que debe solicitarse el crédito fiscal, el momento de hacerlo y a quien solicitarlo y, con dicho precepto legal, se desarrolla lo que lógica y legalmente, debe realizar el contribuyente que sea exportador y solicite la devolución del saldo de su crédito fiscal.

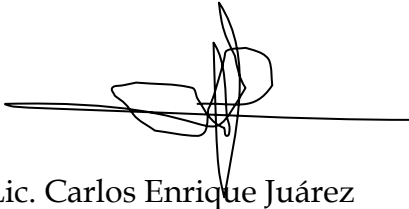
Por tales razones, es procedente declarar sin lugar el recurso interpuesto y confirmar la resolución recurrida, con respecto a la denegatoria de la devolución del crédito fiscal solicitado por el recurrente, en virtud que, en la forma como lo solicita no es procedente, por lo que deberá enderezar su solicitud conforme a las normas legales citadas y rectificar sus declaraciones mensuales 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 Tributario; 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 **EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA**, en contra de la resolución número 45-2002, de fecha 28 de abril de 2002, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Recaudación y Gestión;

II) CONFIRMA la resolución recurrida, en cuanto a la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal, por la cantidad de Q. 1,500,000.00, acumulado en el período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001; **III) NOTIFIQUESE** la presente resolución; y, **IV) REMITASE**, oportunamente, las actuaciones a la Intendencia de Recaudación y Gestión, Coordinación Regional Central, Oficina tributaria Guatemala, Sección Registro de exportadores de la Superintendencia de Administración Tributaria, para los efectos legales consiguientes.”

Dada en la ciudad de Guatemala, a los doce días del octubre de dos mil dos.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a horizontal line, positioned above the name of the signatory.

Lic. Carlos Enrique Juárez

Secretario del Directorio de la SAT

ANÁLISIS DEL CONSULTOR SOBRE LA RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO

En la resolución anterior es importante hacer notar que el Directorio se está anticipando a determinar que el contribuyente duplica el beneficio fiscal del crédito acumulado; ya que según éste el contribuyente solicita la devolución del crédito fiscal y adicionalmente traslada el saldo a la siguiente declaración para compensar el crédito del Impuesto al Valor Agregado. En función a lo anterior el contribuyente debe estar claro que al no existir compensación con débitos fiscales no existe duplicidad del beneficio por el simple hecho de haber trasladado el crédito fiscal al período siguiente; Adicionalmente adjunto al recurso de revocatoria se presentaron las rectificaciones de las declaraciones en las cuales puede observarse que fue un error involuntario el trasladar dicho saldo.

Es en situaciones como estas en las que el contribuyente debe ser orientado a exigir que sus derechos no sean violentados por disposiciones que se asuman, tal es el caso de la supuesta duplicidad del beneficio del crédito fiscal. Así mismo es importante hacer notar que el ente fiscalizador no está considerando que el contribuyente ya presentó las rectificaciones correspondientes de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, un elemento de gran importancia toda vez que la normativa legal vigente permite al contribuyente realizar dichas rectificaciones.

En esta etapa del proceso el contribuyente ha incurrió en gastos financieros aproximadamente de Q. 226,520.54, (intereses sobre préstamo³), adicionalmente al pago de los intereses el contribuyente debe incluir las costas judiciales que se originan al iniciar el proceso en la vía judicial.

³ Tasa del 13%, plazo 318 días

De haber obtenido una resolución favorable a su solicitud de devolución, el contribuyente podría haber invertido ese capital obteniendo un rendimiento ⁴ financiero a la fecha aproximado de Q. 117,616.43.

A continuación se presenta el modelo del proceso de lo Contencioso Administrativo cabe comentar que en esta etapa es necesaria la intervención de un Profesional e las Ciencias Jurídicas para presentar ante la Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo, el memorial de lo Contencioso Administrativo, en contra de la resolución 536-2002 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, indicados en el capítulo cuatro del presente documento y que sea iniciado entre el plazo de tres meses computados a partir de la última notificación de la resolución.

⁴ Tasa del 9%, plazo de 318 días

REFERENCIA EXPEDIENTE SAT NÚMERO 2000031010007008
PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NUEVO:

HONORABLE SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:

Manuel Antonio García, mayor de edad, casado, guatemalteco, Abogado y Notario, de este domicilio, ante esta Honorable Sala con todo respeto atentamente comparezco; y,

EXPONGO:

Actúo en mi calidad de **VICEPRESIDENTE DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN** y como tal **Representante legal** de la entidad **“EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA”**, personería que acredito con la fotocopia legalizada de mi nombramiento que consta en el Acta Notarial autorizada en esta ciudad el **trece de diciembre de mil novecientos noventa y nueve**, por el Notario Manuel de Jesús Elías Higüeros , el cual quedo inscrito en el Registro Mercantil General de la Republica con el numero **161167, folio 46, libro 88 de auxiliares de Comercio, el catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve**, la cual acompaño.

Actúo bajo mi propia Dirección y Procuración y señalo para recibir notificaciones la trece calle 33-89 oficina 501 quinto nivel Edificio Torre Azul zona 2 de esta ciudad.

Con todo respeto comparezco ante esta Honorable Sala a **DEMANDAR** en nombre de mi representada en **PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO al DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, quien puede ser **NOTIFICADO** en **EL EDIFICIO DEL MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS UBICADO EN LA OCTAVA AVENIDA Y VEINTIUNA CALLE, CENTRO CÍVICO, ZONA UNO, CIUDAD**; y, a emplazar a la **PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN**, quien puede ser notificada en la **QUINCE AVENIDA NUEVE GUION SESENTA Y NUEVE, ZONA TRECE, CIUDAD**.

La resolución en contra de la cual se controvierte es la resolución número **QUINIENTOS TREINTA Y SEIS GUION DOS MIL UNO (536-2001)**, del **DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** emitida en la sesión del Directorio de fecha **10 DE OCTUBRE DE 2002**.

La referida resolución (**536-2002**), le **FUE NOTIFICADA** a mi representada el **DOCE DE OCTUBRE DE DOS MIL DOS**, acompaño fotocopia de la cedula de notificación, la cual tiene seis folios y esta compuesta de la certificación extendida por el secretario de la Superintendencia de Administración Tributaria el diez de octubre del año dos mil dos de la referida resolución y el acta de notificación.

El Expediente Administrativo según consta en la resolución **No. 536-2002** del Directorio de Superintendencia de Administración Tributaria, se identifica como **“EXPEDIENTE No. SAT: 200003101007008”** ; y, para tal efecto, atentamente expongo:

HECHOS:

RELACION DE HECHOS QUE MOTIVAN EL PRESENTE PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:

DE LA RESOLUCIÓN EN CONTRA DE LA CUAL SE PLANTEA LA DEMANDA EN PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

La resolución en contra de la cual se plantea la demanda en proceso contencioso administrativo, es la resolución numero **QUINIENTOS TREINTA Y SEIS GUION DOS MIL DOS UNO (536-2002)** del **DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** emitida en la sesión del Directorio de fecha **10 de Octubre del año 2002** la cual le **FUE NOTIFICADA** a mi representada

“Exportaciones, Sociedad Anónima” el DOCE DE OCTUBRE DEL DOS MIL DOS, en la cual entre otras cosas se resuelve: **“POR TANTO:** Con base en lo considerado, leyes citadas y lo que para el efecto establecen los artículos:; este directorio, **AL RESOLVER: I) DECLARA SIN LUGAR** el recurso de revocatoria interpuesto por la entidad **EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA**, en contra de la resolución numero 45-2002, de fecha 28 de abril de 2002, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Recaudación y Gestión; **II) CONFIRMA** la resolución recurrida, en cuanto a la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal, por la cantidad de **Q.1,500,000.00**, acumulado en los períodos de 01Julio de 2000 al 30 Junio de 2001; **III) NOTIFIQUESE... IV) REMITASE...”**

La referida resolución (**No. 536-2002** la dictó el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, argumentando entre otras cosas básicamente lo siguiente:

“CONSIDERANDO: ANTECEDENTES: Que la entidad contribuyente, por medio del escrito de fecha 30 de Noviembre de 2001, solicita la devolución del crédito fiscal acumulado del Impuesto al Valor Agregado; por la cantidad de **Q. 1,500,000.00**, correspondiente a los períodos de 01 de Julio de 2000 al 30 de junio de 2001.

CONSIDERANDO: RESOLUCIÓN RECURRIDA: Que la Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Recaudación y Gestión, emitió la resolución número 45-2002, en la cual resuelve denegar la solicitud de devolución del saldo del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, ..., por haber trasladado el saldo del crédito fiscal, que solicita, a la declaración del siguiente período impositivo mensual, lo que indica no haber cumplido con lo establecido en el artículo 29, segundo párrafo, del Acuerdo Gubernativo Numero 311-97 y 23 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

CONSIDERANDO: RECURSO DE REVOCATORIA: Que el 10 de mayo de 2002, la entidad contribuyente interpuso recurso de revocatoria en contra de la resolución, arriba citada, argumentando que : **“...”**

CONSIDERANDO: DICTAMENES: Que de conformidad con el artículo 159 del Código Tributario y el acuerdo del Directorio de la Superintendencia de administración Tributaria (SAT), número 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 243-04-2002, de fecha 10 de octubre de 2002 opinando que el recurso sea declarado SIN LUGAR.....**CONSIDERANDO: ANALISIS:** Que la Administración Tributaria deniega la solicitud de devolución de la cantidad de Q. 1,500,000.00 en concepto de crédito fiscal, acumulado durante los períodos de 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, al considerar que la entidad recurrente traslado el crédito fiscal solicitando, al período mensual siguiente (julio de 2001). Al respecto, el artículo 23 de la Ley del Impuesto al valor agregado, en su parte conducente, establece: “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... **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 Dirección 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 saldo de crédito solicitado...**”(El resaltado es nuestro).

Así mismo, el artículo 25 numeral 5), preceptúa, en su parte conducente: “.....5)... **Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la dirección que se lo devuelva, conforme lo establece el artículo 23 de esta ley, al finalizar cada período trimestral o el período de liquidación definitiva anual, del Impuesto Sobre la Renta del exportador...**”.(El resaltado es nuestro).

Además, el párrafo segundo el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece: “... Los contribuyentes exportadores de bienes que opten por solicitar a la Dirección, la devolución del crédito fiscal acumulado al finalizar cada período trimestral o el del período de liquidación definitiva anual, que tengan pendiente de devolución, no deberán trasladar dicho crédito acumulado a la declaración del siguiente período mensual, ni deberán solicitar al Banco de Guatemala su devolución” (El resaltado es nuestro).

Al analizar el presente caso..., se establece que la solicitud presentada ...,comprendía el crédito fiscal generado en el período de 01 julio de 2000 al 30 junio de 2001 y luego de verificar la cuenta corriente de la entidad contribuyente, se estableció que no liquidó el crédito fiscal acumulado y solicitado al mes de junio de 2001, sino que lo trasladó a la declaración del siguiente período mensual (julio de 2001 folio 300); cuando lo correcto debió ser, efectuar la liquidación o el corte, en el mes de junio de 2001 , e iniciar nueva acumulación de crédito fiscal, no cumpliendo con el contenido de las normas citadas, al trasladar el saldo del crédito fiscal acumulado, a la declaración mensual del período impositivo siguiente;...Por lo tanto, dicha solicitud no cumple con los preceptos legales ya relacionados, pues el contribuyente, debió tomar uno solo de los beneficios dados por la ley, es decir, optar entre seguir acumulado o solicitar la devolución de dicho crédito....

Por tales razones, es procedente declarar sin lugar el curso interpuesto y confirmar la resolución recurrida, con respecto a la denegatoria de la devolución del crédito fiscal solicitando por el recurrente, en virtud que, en la forma como lo solicita no es procedente, por lo que deberá enderezar su solicitud conforme a las normas legales citadas y rectificar sus declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.” (El subrayado y las negrillas son míos).

2. DEL RECURSO DE REVOCATORIA:

La resolución referida anteriormente, la dictó el Directorio de la Superintendencia de Administración tributaria en virtud de **Recurso de Revocatoria** que interpuso en nombre de mi representada en contra de la resolución numero **45-2002 R-IRG-CRC-OTG-SER DE LA INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTION, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL, OFICINA TRIBUTARIA GUATEMALA, SECCIÓN REGISTRO DE EXPORTADORES**, de fecha veintiocho de abril del dos mil dos.

A). DE LOS ARGUMENTOS EN QUE SE FUNDÓ LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DICTAR LA RESOLUCIÓN NÚMERO 45-2001 R-IRG-CRC-OTG-SER.

Mediante la referida resolución (45-2002) LA INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTION, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL, OFICINA TRIBUTARIA GUATEMALA, SECCION REGISTRO DE EXPORTADORES entre otras cosas resolvió: “Denegar la solicitud de devolución del saldo del crédito fiscal del Impuesto al valor Agregado, del período comprendido del 01 de julio de 2000, al 30 de junio de 2001, presentada por el contribuyente **Exportaciones, Sociedad Anónima**, por no haber cumplido con lo establecido en el artículo 29, párrafo segundo, del Acuerdo Gubernativo No. 311-97,...” . Para dictar esta resolución la administración tributaria básicamente argumentó:” ... 2) Que al verificar en el registro sistematizado, que para el efecto se lleva en la administración tributaria, se determinó que el contribuyente **Exportaciones, Sociedad Anónima**, trasladó el saldo del crédito fiscal que solicita a la Administración Tributaria, a la declaración del siguiente período mensual...”

B. DE LOS ARGUMENTOS EN QUE MI REPRESENTADA FUNDA SU DERECHO A LA DEVOLUCION DEL CRÉDITO FISCAL SOLICITADO:

Mi representada no está de acuerdo con la resolución que declaró sin lugar el Recurso de Revocatoria interpuesto por mi representada en contra de la resolución número **45-2002-R-IRG-CRC-OTG-SER DE INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTION, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL, OFICINA TRIBUTARIA GUATEMALA, SECCION REGISTRO DE EXPORTADORES.**

En efecto, el 30 de Noviembre del año 2001, mi representada solicitó la devolución del crédito fiscal acumulado del período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001 por un monto de Q1,500,000.00 solicitud. Como ya indique, le fue denegada por la Administración Tributaria argumentando entre otras cosas básicamente lo siguiente: “Que al verificar en el registro sistematizado, que para el efecto se lleva en la administración tributaria, se determinó que el contribuyente: **Exportaciones, Sociedad Anónima, trasladó el saldo del crédito fiscal que solicita a la Administración Tributaria, a la declaración del siguiente período mensual...**”(las negrillas y el subrayado son míos); en ese orden de ideas, mi representada no comparte el criterio de la Administración Tributaria ya que NO ES CIERTO que mi representada haya solicitado la devolución del crédito fiscal que trasladó al siguiente período mensual, en efecto, mi representada únicamente solicitó el crédito fiscal que le corresponde por el saldo del crédito fiscal acumulado por el período fiscal de Julio 2000 a junio de 2001. Como fácilmente se podrá apreciar, se cometió el error de trasladar el saldo del crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual, pero en ningún momento mi representada ha solicitado más del monto del crédito que le corresponde por el período fiscal de 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, en todo caso, el crédito fiscal cuyo monto se solicita su devolución no ha sido compensado ni ha sido devuelto, en consecuencia, a mi representada le asiste el derecho a que se le devuelva el mismo.

Mi representada, para enmendar el error que cometió de trasladar el crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual, procedió a efectuar las rectificaciones correspondientes a la declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los meses de Julio de 2000 a junio de 2001, hecho que realizó el 02 de mayo del año 2002, lo cual acredito con las fotocopias del triplicado de los formularios de declaración y Recibo de Pago Mensual del Impuesto al valor Agregado que se presentaron en su oportunidad números **SAT-No. 2011 3085367, SAT-No. 2011 3085366, SAT-No. 2011 3085372, SAT-No. 2011 3085368, SAT-No. 2011 3085369, SAT-No. 2011 3085370, SAT- No. 2011 3085338, SAT-No. 2011 3085339, SAT-No.2011 3085340,SAT-No. 20113085341,SAT-No.2011 3085342, SAT-No. 2011 3085344**, inclusive, correspondiente a los períodos de Julio 2000 a junio de 2001 las cuales acompaño.

Por otra parte, es necesario aclarar que lo regulado en el último párrafo del artículo 29 del Acuerdo Gubernativo No. 311-97, es un formalismo que tiene por objeto que el contribuyente no arrastre el saldo del crédito fiscal al siguiente período mensual, con el objeto de que no se duplique el monto del Crédito Fiscal a solicitar en el siguiente período, pero en ningún caso restringe el derecho a la devolución del Crédito Fiscal que otorga la ley; en ese orden de ideas, como ya indique, mi representada efectuó las rectificaciones respectivas y no trasladó el saldo del crédito fiscal al siguiente período, situación que acredito con las fotocopias de los triplicados de los formularios de Declaración y Recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado ya relacionados y con las fotocopias del triplicado de declaración y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado números **SAT-No. 2011 3085345, SAT No. 2011 3085346, SAT-No. 2011 3085347,SAT-No. 2011 3085348, SAT-No.2011 3085349, SAT-No. 2011 3085357, SAT-No. 2011 3085358, SAT-No. 2011 3085359, SAT-No. 2011 3085360, SAT-No. 2011 3085362, SAT-No. 2011 3085363, Y SAT-No. 2011 3085364**, correspondiente a los meses de Julio de 1999 a junio del 2001, las cuales también acompaño.

En ese orden de ideas, como fácilmente podrán apreciar los señores magistrados, mi representada presentó las rectificaciones correspondientes el 02 de mayo del 2002, es decir , antes de interponer **el Recurso de Revocatoria** (10 de mayo del 2002) en contra de la resolución No. **45-2002 R-IRG-CRC-OTG-SER DE LA INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN Y GESTION, COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL, OFICINA TRIBUTARIA GUATEMALA, SECCION REGISTRO DE EXPORTACIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, y es más, en dicho recurso se argumentó suficientemente sobre esta situación y a la vez **se acompañaron las fotocopias de los triplicados de los formularios y recibos de pago mensual del impuesto al valor Agregado que contienen las rectificaciones relacionadas**, en tal virtud, el 12 de octubre del año 2002 cuando el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió la Resolución No. 536-2002, ya existían desde el 02 de mayo del año 2002, en el Registro Sistematizado de la Administración Tributaria las rectificaciones relacionadas y no como se hace ver en el párrafo final del último considerando la referida resolución (536-2002) al argumentar: “... por lo que deberá enderezar su solicitud conforme a las normas legales citadas y rectificar sus declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado” (las negrillas y el subrayado son míos), pero esta argumentación que 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 DECLARA SIN LUGAR el recurso de revocatoria interpuesto.

CONCLUSIÓN:

En conclusión señores Magistrados, mi representada tiene derecho a que se le devuelva el crédito fiscal solicitado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE SE BASA LA DEMANDA

----Procede el proceso contencioso administrativo: 1) En caso de contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del estado; 2) ... Para que el proceso contencioso administrativo pueda iniciarse se requiere que la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos puramente administrativos. (Arto. 19 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo).

----En el presente caso, se trata de una resolución administrativa y la misma no se ha remediado por medio de los recursos administrativos.

----En consecuencia, es procedente el proceso contencioso administrativo que se plantea por medio de esta demanda.

----Para plantear el proceso contencioso administrativo, la resolución que puso fin al procedimiento administrativo debe reunir los siguientes requisitos: a) Que haya causado estado. Causan estado las resoluciones de la administración que decidan el asunto, cuando no sean susceptibles de impugnarse en la vía administrativa... (Arto. 20 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo).

----Esta condición se da en el caso que nos ocupa y por lo tanto también por ésta misma condición es procedente la demanda que en proceso contencioso administrativo se plantea.

-----En materia tributaria el plazo para interponer la demanda contencioso administrativa, será de 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 o de reposición en su caso. (Arto. 161 del Código Tributario).

-----En el presente caso, los tres meses, determinados por la ley para interponer la demanda aún no han transcurrido y por lo mismo se está en tiempo para interponer la misma.

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 SAT: 2000003101007008 QUE CONTINE LA RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NÚMERO 536-2002 DE FECHA 12 DE OCTUBRE DE DOS MIL DOS, donde constan todas las actuaciones relacionadas con la demanda que se plantea; B.2) Fotocopias del triplicado de las declaraciones y recibos de pago del impuesto al valor agregado números: (Indicar los número de formularios con los cuales fueron presentadas las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en el período solicitado así como las rectificaciones).

- 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 formuló la siguiente:

PETICIÓN

I 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 Presidente del Consejo de Administración y como tal representante legal de la entidad EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, la cual acompaño a la presente demanda.
3. Que se tomó nota de los lugares señalados para notificar,
4. Que se tome nota que actúo bajo mi propia dirección y procuración y del lugar que señalo para recibir notificaciones.
5. Que se tenga por interpuesta la demanda contencioso administrativa en contra del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

6. Que se oficie directamente al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria ubicada en el Edificio del Ministerio de Finanzas Públicas en la octava avenida y veintiuna calle, centro cívico, zona uno ciudad, para que dentro del plazo de ley envíe el expediente administrativo.
7. Que se tenga por ofrecidos de mi parte los medios de prueba individualizados en el apartado respectivo.
8. Que se dicte resolución mediante la cual se emplace al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y a la Procuraduría General de la Nación por el plazo de quince días comunes, para cuyo efecto se les deberá notificar en los lugares señalados.
9. Que en su oportunidad procesal se abra a prueba el proceso por el plazo de treinta días.
10. Que oportunamente se señale día y hora para la vista.

II 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 número QUINIENTOS TREINTA Y SEIS GUIÓN DOS MIL DOS (536-2002) DE FECHA 12 DE OCTUBRE DE DOS MIL DOS EMITIDA POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA; b) Se declare con lugar la solicitud de devolución del crédito fiscal solicitado por el contribuyente EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, del crédito fiscal acumulado a su favor por el monto de un millón quinientos mil quetzales, (Q.1,500,000.00), correspondiente al período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001.

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: 18, 19, 20, 22, 26, 28, 29, 30, 32, 33, 35, 43 y 45 del Decreto 119-96 del Congreso de la República (Ley de lo Contencioso Administrativo); 25,29,44,45,50,51, 61,62, 63, 66, 67, 69, 100, 106, 107, 128, 130, 172, 173, 177, 1787, 183, 186, 189, 194, 195 del Código Procesal Civil y Mercantil; 45, 171, 176, 206 de la Ley del Organismo Judicial; y, 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, 10 de enero de 2003



Manuel Antonio García
Abogado y Notario

Después de presentado el recurso de revocatoria será la Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo, quien deba dictar sentencia en función de los argumentos planteados por ambas partes, es decir que realizará un análisis sobre los argumentos planteados tanto por el contribuyente como por el ente fiscalizador; de su respuesta se conocerá si confirma la resolución emitida por el ente fiscalizador o la revoca emitiendo una resolución favorable al contribuyente. Para dictar sentencia la ley no establece plazo para que el tribunal correspondiente se pronuncie sin embargo para efectos del presente trabajo la sentencia fue emitida el 25 de enero de 2004. Cabe indicar que el tiempo promedio estimado según expedientes consultados es de 1 a 2 años, para conocer la sentencia por parte de la Sala Segunda.

A continuación se muestra una sentencia dictada por la Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo, revocando la resolución planteada por el ente fiscalizador, es decir en esta sentencia resuelve a favor del contribuyente Exportaciones, S. A. aprobar la devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por el período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001.



PROCESO 289-2004 OFICIAL SEGUNDO, SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO; GUATEMALA, VEINTICINCO DE ENERO DE DOS MIL 2004.-----

Para dictar **SENTENCIA**, se tiene a la vista el expediente que contiene el Proceso Contencioso Administrativo, arriba indicado, interpuesto por la entidad **EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA**, a través de sus Representantes Legales **MANUEL ANTONIO GARCÍA / DIEGO ANTONIO DE LA TORRE Y**, quienes actuaron sucesivamente el primero bajo su propia dirección y procuración, contra la **SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, quien emitió la resolución número Quinientos treinta y seis guión dos mil uno, emitida por la citada Institución, la cual estuvo presentada por su Mandataria Especial Judicial con Representación , **LAURA MARIA 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: **RELACIÓN DE LOS HECHOS QUE MOTIVAN EL PRESENTE PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:** La

resolución impugnada confirmó la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal por la cantidad de un millón quinientos mil quetzales exactos, (Q. 1,500,000.00) por los períodos comprendidos de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, denegatoria que se fundamentó en que según la Administración Tributaria no se cumplió con lo que establece el artículo veintinueve segundo párrafo del Acuerdo Gubernativo número 311-97 , ya que trasladó al período siguiente el crédito fiscal acumulado lo cual no podría efectuar de conformidad a los preceptos legales citados. 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 no comparte el criterio sostenido por la Administración Tributaria, ya que únicamente solicitó la devolución del crédito fiscal que le corresponde por el saldo del crédito fiscal acumulado en el período del uno de julio del año dos mil al treinta de junio del año dos mil uno, lo cual arroja la suma solicitada en concepto de devolución. Mi representada no comparte el criterio de la Administración Tributaria ya que no es cierto que mi representada haya solicitado la devolución del crédito fiscal que trasladó al siguiente período mensual, únicamente solicitó el crédito fiscal acumulado en los períodos citados. Para acreditar dicha situación acompañó fotocopias del triplicado de cada una de las declaraciones y recibos de pago del Impuesto al Valor Agregado que se presentaron a la Administración Tributaria. Como fácilmente se podrá apreciar se cometió el error de trasladar el saldo del crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual, pero en ningún momento su representada ha solicitado más del crédito fiscal que le corresponde por el período fiscal indicado, monto que no ha sido compensado ni devuelto, por lo cual le asiste el derecho a que se le devuelva el mismo. Su representada para enmendar el error que cometió de trasladar el crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual, procedió a efectuar las rectificaciones correspondientes a las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado del período siguiente; lo cual acredita con las fotocopias del triplicado de los formularios de declaración y recibo

de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado que se presentaron en su oportunidad. Es importante aclarar que lo regulado en el último párrafo del artículo veintinueve del Acuerdo Gubernativo trescientos once guión noventa y siete es un formalismo que tiene por objeto que el contribuyente no arrastre el saldo del crédito fiscal al siguiente período mensual, con el objeto de que no duplique el monto del crédito fiscal a solicitar en el siguiente período, pero en ningún caso restringe el derecho a la devolución del crédito fiscal que la ley otorga. Cuando se interpuso el Recurso de Revocatoria se argumentó suficientemente sobre esta situación y a la vez se acompañaron fotocopias de las referidas rectificaciones, por lo cual cuando se dictó la resolución impugnada ya existían en el registro sistematizado de la Administración Tributaria y no como hace ver en el último párrafo de la citada resolución. 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 artículo veinticinco de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contiene el régimen especial de devolución del Crédito Fiscal a los exportadores, el mismo artículo en su numeral cinco establece: “ El exportador en su declaración del período de imposición en que recibido la devolución deberá consignar como débito fiscal, el monto de la devolución que le efectuó el Banco de Guatemala. Sin embargo les queda vedado trasladar cualquier crédito acumulado a la declaración del período, por lo cual la resolución contra la que se interpone la demanda se encuentra ajustada a la ley, por cuanto que no debieron trasladar ningún crédito acumulado de un ejercicio anterior al siguiente para solicitar su devolución. Solicitó se declare sin lugar el proceso y ofreció 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 QUINIENTOS TREINTA Y SEIS GUIÓN DOS MIL DOS (536-2002), POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, CON FECHA DOCE DE OCTUBRE DE 2002: 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 Registro de Exportadores oficina tributaria de la Coordinación Regional Central de la Intendencia de Recaudación y Gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió informe en el cual, luego de un análisis de la revisión efectuada a los documentos que amparan la solicitud concluyó que no era procedente entrar a conocer la solicitud de devolución de crédito fiscal presentada por la entidad contribuyente. Con base en dicho informe la Intendencia de Recaudación y Gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria, emitió el veintiocho de abril de 2002 la resolución número cuarenta y cinco guión dos mil dos, la cual resuelve denegar la solicitud de Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, determinado en el período del uno de julio de dos mil al treinta de junio de dos mil uno, por no cumplir con lo establecido en el artículo veintinueve, párrafo segundo del Acuerdo Gubernativo número trescientos once guión noventa y siete. Dicha resolución fue debidamente notificada a la demandada, quien interpuso el Recurso de Revocatoria respectivo, 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 comprendida el crédito fiscal acumulado de los períodos del uno de julio de dos mil al treinta de junio de dos mil uno.

Se determinó que la entidad contribuyente trasladó al mes de julio de dos mil uno, el crédito fiscal solicitado, cuando lo correcto debió ser, efectuar la liquidación al treinta de junio de dos mil uno e iniciar una nueva acumulación según se fuera generando crédito fiscal. Pues la entidad contribuyente debió tomar uno solo de los beneficios dados por la ley, o sea, optar entre seguir acumulando o solicitar devolución de dicho crédito. 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 el artículo veintinueve segundo párrafo del Acuerdo Gubernativo número trescientos once guión noventa y siete al corregir y presentar las rectificaciones pertinentes durante la fase administrativa. Dicha corrección la efectuó 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 con forme 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 del triplicado de las Declaraciones y Recibos de pago del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los meses de julio de dos mil al mes de junio de dos mil uno; 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 veinticinco de enero de dos mil tres, 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 número 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 EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria, por haber emitido su Directorio la resolución quinientos treinta y seis guión dos mil uno, (536-2002) el doce de octubre de dos mil dos, declarando sin lugar el Recurso de Revocatoria en contra de la resolución número cuarenta y cinco dos mil dos emitida por la Intendencia De Recaudación Y Gestión, el veintiocho de abril de dos mil dos, mediante la cual se deniega la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de un millón quinientos mil quetzales (Q. 1,500,000.00) y que corresponde a los períodos de julio de dos mil al treinta de junio de dos mil uno. Sobre ese particular, la demandante argumenta: “ Mi representada no está de acuerdo con la resolución que declaró sin lugar el Recurso de Revocatoria interpuesto por mi representada en contra de la resolución 45-2002 (...) de la Intendencia de Recaudación y Gestión, Coordinación Regional Central, Oficina Tributaria Guatemala, Sección Registro de Exportadores. En efecto, el 30 de noviembre de 2001, mi representada solicitó la devolución del crédito fiscal acumulado del período del 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, por un monto de Q. 1,500,000.00, solicitud, como ya indiqué le fue denegada por la administración tributaria argumentando básicamente lo siguiente: Que al verificar en el registro sistematizado, que para el efecto se lleva en la administración tributaria, se determinó que el contribuyente:

EXPORTACIONES, SOCIEDAD ANÓNIMA, trasladó el saldo del crédito fiscal que solicita a la administración tributaria a la declaración del siguiente período mensual...” (...)

en ese orden de ideas, mi representada no comparte el criterio de la Administración Tributaria ya que NO ES CIERTO que mi representada haya solicitado la devolución del crédito fiscal que trasladó al siguiente período mensual, en efecto mi representada únicamente solicitó el crédito fiscal que le corresponde por el saldo acumulado en el período de 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001 (...) Todo lo cual da un gran total de UN MILLÓN QUINIENTOS MIL EXACTOS, (Q. 1,500,000.00) (...) Como fácilmente se podrá apreciar en las declaraciones adjuntas como medios de prueba, se cometió el error de trasladar el saldo del crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual, pero en ningún momento mi representada ha solicitado más del monto del crédito que le corresponde por el período indicado, en todo caso, el crédito fiscal cuyo monto se solicita su devolución no ha sido compensado ni ha sido devuelto, en consecuencia, a mi representada le asiste el derecho a que se le devuelva el mismo. (...) para enmendar el error que cometió de trasladar el crédito fiscal a la declaración del siguiente período mensual, procedió a efectuar las rectificaciones correspondientes a las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los meses de julio de 2001 a noviembre 2001, hecho que se realizó el 02 de mayo de 2002, antes de presentar el recurso de revocatoria, lo cual acredito con las fotocopias del triplicado de los formularios de declaración y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado que se presentaron en su oportunidad(...)

Por otra parte es necesario aclarar que lo regulado en el último párrafo del artículo 29 del Acuerdo Gubernativo No. 311-97, es un formalismo que tiene por objeto que el contribuyente no arrastre el saldo del crédito fiscal al siguiente período mensual, con el objeto de que no se duplique el monto del crédito fiscal a solicitar en el siguiente período, pero en ningún caso restringe el derecho a la devolución del crédito fiscal que otorga la ley; en ese orden de ideas, como ya indiqué mi representada efectuó las rectificaciones respectivas y ya no trasladó el saldo del crédito fiscal al siguiente período.

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 que declaró sin lugar la demanda entablada y por consiguiente se mantenga la majestad de la resolución impugnada la número 536-2002 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 a la presente litis, señalando: “ En el expediente administrativo se puede constatar que la Sección Registro de Exportadores de la Intendencia de Recaudación y Gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió informe en el cual, luego de un análisis de la solicitud presentada y de los documentos acompañados se concluyó que no era procedente entrar a conocer la solicitud de Devolución de Crédito Fiscal presentado 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 quinientos treinta y seis guión dos mil uno (536-2002), de fecha 12 de octubre de 2002. (...) Incluso, la entidad contribuyente aceptó la inobservancia de lo establecido en el artículo veintinueve, párrafo segundo del Acuerdo Gubernativo número 311-97 al corregir y presentar las rectificaciones pertinentes durante la fase administrativa. Sin embargo, dicha corrección la efectuó posterior a la solicitud de devolución del crédito fiscal o sea en una etapa del procedimiento administrativo en la cual ya se había 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 tribuna hará en el presente caso, para lo cual es imprescindible consultar el artículo 23 del Decreto 27-92 del Congreso de la República 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, 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 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 presentación de la solicitud la Superintendencia no emite y notifica 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 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 presentación de la solicitud la administración 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 de declaración del Impuesto al Valor Agregado, en los cuales fue efectuada la presentación de las declaraciones mensuales y recibos de pago del Impuesto, así como sus respectivas rectificaciones, lo que constituye plena prueba del pago del Impuesto al Valor Agregado; ahora bien, visto el caso desde otra óptica, se determina que si bien es cierto que el párrafo final del artículo 29 del Acuerdo Gubernativo 311-97 que contiene el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, determina que los contribuyentes exportadores de bienes que opten por solicitar a la Dirección la devolución del crédito fiscal acumulado al finalizar cada período trimestral o el del período de liquidación definitiva anual, que tenga pendientes de devolución, no deberá trasladar dicho crédito acumulado a la declaración del siguiente período mensual, ni deberá solicitar al Banco de Guatemala su devolución; también lo es que el Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su articulado no regula ninguna limitante enunciada en el artículo 29 del Acuerdo Gubernativo 311-97; por consiguiente, siendo disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que reglamenta, de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, resultan nulas IPSO JURE, porque contradicen, tergiversan y superan el contenido de las normas 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) Por que es totalmente inaceptable que se deniegue la devolución del crédito fiscal de los meses de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, argumentando el error incurrido por el contribuyente, al trasladar el saldo del crédito fiscal del siguiente período mensual, pasando por desapercibido que la entidad contribuyente enmendó el error por medio de las rectificaciones a las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los meses de julio de 2000 a junio de 2001, lo cual lo realizó el 02 de mayo de 2002, tal como se evidencia con las declaraciones y recibos de pago mensual acompañados en fotocopia, documentación que tampoco fue redargüida de falsedad o

nulidad 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 esta 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.-----

POR TANTO: Con mérito en lo considerado y con fundamento en las disposiciones legales citadas este Tribunal al resolver, **DECLARA: (I) 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 EXPORTACIONES, S.A. en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria cuyo Directorio emitió la resolución quinientos treinta y seis guión dos mil uno (536-2002) de fecha doce de octubre del dos mil dos.

II En consecuencia REVOCA la referida resolución juntamente con la resolución número cuarenta y cinco guión dos mil uno (45-2002), de fecha veintiocho de abril del dos mil dos emitida por la Intendencia de Recaudación y Gestión, que en su antecedente, 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 acumulado de 01 de julio de 2000 al 30 de junio de 2001, por la cantidad de UN MILLÓN QUINIENTOS MIL EXACTOS (Q.1,500,000.00), 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

Cabe comentar que el presente caso se considera que fue resuelto favorablemente para el contribuyente, en virtud que se contó con los medios de prueba que permitieron demostrar fehacientemente al juez que se inició el proceso de solicitud de devolución del crédito fiscal, por que el contribuyente Exportaciones, S. A., realizó cada una de las distintas etapas del proceso con apego a la ley. Sin embargo a lo largo del proceso tal como se ha venido indicando el contribuyente erogó en concepto de intereses sobre préstamo un aproximado de Q. 559,890.41, así como los honorarios de los profesionales que han intervenido en el proceso de defensa que aproximadamente asciende a Q. 45,000.00. Cabe comentar que actualmente la administración tributaria no paga intereses a favor de los contribuyentes de conformidad al artículo 99 del Código Tributario, por lo que no existen rendimientos que puedan compensar los gastos en los cuales incurrió.

Es importante hacer notar que el hecho de contar con una asesoría profesional, minimiza el riesgo de cometer errores al momento del registro de las operaciones normales de una entidad, ya que en el presente caso pudo observarse que por no contar con una adecuada asesoría la empresa incurrió a lo largo del proceso en costos aproximadamente de Q. 600,000.00, lo que redujo el monto recuperado del capital; sin embargo aún con estos gastos estimados recuperó aproximadamente Q. 900,000.00.

CONCLUSIONES

1. *Todos los exportadores tiene derecho a presentar la solicitud de Devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, ya que de conformidad a la ley; todos los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal.*
2. *Para iniciar un proceso de Solicitud de Devolución del Impuesto al Valor Agregado, no es necesario que el contribuyente exportador se encuentre inscrito en el régimen especial de devolución del Impuesto al Valor Agregado.*
3. *El hecho de que la ley asista o mejor dicho otorgue el derecho al contribuyente exportador a solicitar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado; no garantiza una resolución favorable para el contribuyente exportador, sin embargo dicha resolución puede ser impugnada por parte del contribuyente.*
4. *En conclusión es necesario la existencia de una resolución administrativa o bien que opere el silencio administrativo y que esto afecte los derechos e intereses de un particular (contribuyente), para que pueda iniciarse el procedimiento administrativo de impugnación, es decir que si la resolución de la administración es desfavorable procede que el contribuyente impugne dicha resolución; siempre y cuando éste cuente con los argumentos de hecho y de derecho que sustenten la misma, haciendo uso de los medios de defensa que tiene y que puede ejercer como parte de su garantía constitucional de defensa, obteniendo un nuevo acto por parte de la administración; es decir una modificación a la resolución que dio origen al proceso administrativo.*
5. *Se concluye que para iniciar un proceso en la vía judicial es indispensable que la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos*

administrativos, y adicionalmente que haya causado estado y que vulnere el derecho del contribuyente, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior.

6. *Se concluye que el debido proceso es una serie de actuaciones administrativas o jurisdiccionales, en donde se cumple con un emplazamiento legal, es decir que existe una persona a quien se le pueden afectar sus derechos, y ésta ha sido debidamente notificada de la posibilidad de resultar afectada, de tal forma que tenga la posibilidad de defenderse conforme a lo establecido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, "Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente.*

7. *En conclusión dentro del debido proceso se realiza la conjugación de los principios constitucionales que el estado a través de su organización debe garantizar a toda persona sea esta individual o jurídica; es decir que el Estado como responsable de la promoción del bien común, la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad, logre que gobernados y gobernantes procedan con absoluto apego a Derecho.*

RECOMENDACIONES

1. *Es recomendable para el contribuyente crear dentro de su organización una cultura fiscal apegada en ley, a efecto de garantizar que al iniciar un proceso de Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, tanto sus registros contables como auxiliares, no serán la causa de la denegatoria del crédito fiscal.*
2. *Implementar dentro de su organización políticas y procedimientos, que permitan eliminar el riesgo operativo al momento de registrar y documentar cada una de las transacciones dentro del proceso productivo, entendiéndose por proceso productivo la actividad generadora de renta de su organización.*
3. *Es recomendable que el contribuyente conozca sus derechos constitucionales, o bien cuente con asesoría profesional que pueda orientarle a exigir que estos derechos le sean respetados, dentro de un proceso legal. La devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, puede ser un medio de recuperar parte del capital que la empresa ha invertido en el desarrollo de su actividad si este es solicitado oportunamente.*
4. *Es sumamente importante que el contribuyente permanezca al tanto de las constantes modificaciones a la normativa legal, con la finalidad de actualizar sus procesos e implementar nuevos que permitan que su organización cumpla con dicha normativa y así mismo conocer en que pueden dichas modificaciones afectar sus intereses.*

5. *Es recomendable para el contribuyente exportador evaluar antes de presentar una solicitud de crédito fiscal si el monto a solicitar es materialmente importante; derivado que esta solicitud puede en primera instancia ser denegada por parte de la Administración Tributaria, por lo que será necesario iniciar un proceso en la vía administrativa y de ser necesario en la vía judicial, en tal caso el contribuyente deberá evaluar el costo beneficio al iniciar el proceso.*

BIBLIOGRAFÍA

1. ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE

Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas constitucionales.

2. CALDERON M. HUGO H.

Derecho Procesal Administrativo

3. CÁMARA DE COMERCIO DE GUATEMALA.

Mundo Revista de Negocios

4. CHICAS HERNÁNDEZ, RAÚL ANTONIO

Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal

5. COMISIÓN PREPARATORIA DEL PACTO FISCAL

Hacia un pacto Fiscal en Guatemala, Edición del 29 de diciembre 1999.

6. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Decreto 117-91, Ley de Supresión de Exenciones, Exoneración y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal.

7. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Decreto 119-97, Ley de lo Contencioso Administrativo

8. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Decreto 1-98, Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria y su Reglamento.

9. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas

10. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Decreto 6-91 Código Tributario y sus Reformas

11. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Ley del Organismo Judicial

12. DATA EXPORT AGEXPRONT JUNIO 2001

Editorial Otro Golpe a la Competitividad del País volumen 111-2001

13. DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS Y SOCIALES

Manuel Ossorio

14. DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

15. DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL

Guillermo Cabanellas

16. DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO OCEANO

17. GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA

Derecho Tributario Tomos I, II, III

18. MÉNDEZ OCHOA, ÁNGEL

Documentos Sobre Derecho Tributario, Compilación de Leyes Tributarias páginas 1A a la 63A

19. ORGANISMO EJECUTIVO

Acuerdo Gubernativo número 311-97 y sus reformas Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

20. UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

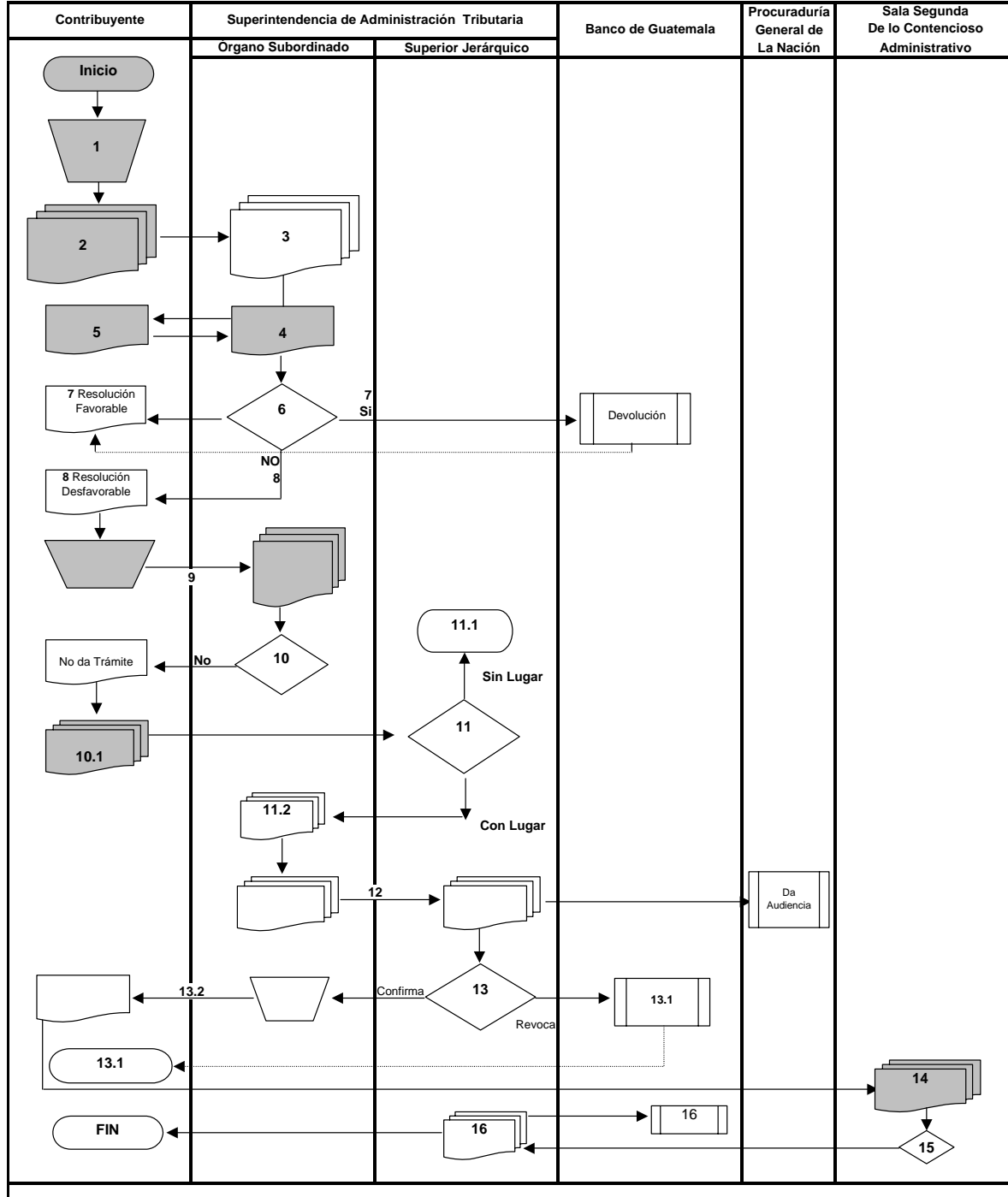
Seminario CPA Análisis del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas al 31 de diciembre de 1996; Decreto 142-96 Art. 1 al 24.

21. UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Material de apoyo para las pláticas de orientación de tesis, julio 2000.

ANEXOS

**FLUJOGRAMA
DEL PROCESO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL RÉGIMEN GENERAL Y EL DEBIDO PROCESO**





CODIGO 0202

P/T
Formuló:
Revisó:
Fecha

Guía estándar de Auditoría
Revisión de Libros de Compra y Venta

Sector: Crédito Fiscal
Contribuyente:

Periodo a examinar:

Régimen a examinar: Impuesto al Valor Agregado

Segmento:
NIT:

Actividades	Examen		Referencia P. / T.	T
	E	R		
1. Establezca que los libros contables, compras y ventas estén debidamente autorizados.				
2. Verifique que los libros se encuentren operados al día, que reporten congruencia contable en los traslados de Diario al Mayor y que sean llevados en la forma como indica la ley y su reglamento.				
3. Verifique que el traslado de los valores en los libros contables, compras y ventas del periodo sujeto a revisión guarden congruencia con lo contenido en las declaraciones mensuales.				
4. Verifique que el importe del crédito y del débito fiscal esté debidamente determinados, contabilizados y declarados.				
5. Haga una prueba selectiva de los cálculos aritméticos en los libros contables, compras y ventas del periodo sujeto a revisión.				

E = Ejecutado por auditor R = Revisado por Supervisor T = Tiempo en horas hombre
N/A = No aplica



CODIGO 0204

Guía estándar de Auditoría
Revisión de Compras y Crédito Fiscal

Sector: Crédito Fiscal

Segmento:

Contribuyente:

NIT:

Períodos a examinar:

Régimen a examinar: Impuesto al Valor Agregado

Actividades	Examen		Referencia P. / T.	T
	E	R		
<p>El Auditor debe requerir apoyo a su Supervisor para confirmar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Razonabilidad de los importes declarados por los proveedores, documentándola con información que conste en los sistemas informáticos ➤ En caso se detecten irregularidades se deberá solicitar nombramiento para efectuar el cruce de información de dichos proveedores <p>4. Determine a través de la información de la verificación de extrínsecos que lo declarado por el contribuyente sea lo mismo declarado por los proveedores, caso contrario deberá conjuntamente con su Supervisor hacerlo del conocimiento del Jefe de Fiscalización quien informará al Intendente de Fiscalización para proceder a presentar la denuncia correspondiente de acuerdo a la ley.</p> <p>5. Verifique que en las compras amparadas por facturas especiales se haya retenido y pagado los impuestos que gravan a dicho documento.</p> <p>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.</p>				

E = Ejecutado por auditor R = Revisado por Supervisor T = Tiempo en horas hombre
N/A = No aplica