

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

EL DEBIDO PROCESO, EN EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN
DE CREDITO FISCAL EN EL REGIMEN ESPECIAL DE EXPORTADORES,
ANTE EL BANCO DE GUATEMALA

ARDULIO LUIS VELÁSQUEZ OROZCO

Guatemala, agosto de 2005

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

EL DEBIDO PROCESO, EN EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN
DE CREDITO FISCAL EN EL REGIMEN ESPECIAL DE EXPORTADORES,
ANTE EL BANCO DE GUATEMALA

Informe final de tesis para obtención del Grado de Maestro en
Ciencias, con base en el Normativo para la Elaboración
de Tesis de Grado de la Escuela de Estudios de Postgrado
del 22 de febrero de 2005

Profesora Consejera:
Licda. Emilia Noemí Avila Avelar

Postulante:
Ardulio Luis Velásquez Orozco
Carné: 100009170

Guatemala, agosto de 2005

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Decano: Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Secretario: Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra
Vocal Primero: Lic. Cantón Lee Villela
Vocal Segundo: Lic. Álbaro Joel Girón Barahona
Vocal Tercero: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto: P. C. Mario Roberto Flores Hernández
Vocal Quinto: P. C. José Abraham González Lemus

AUTORIDADES ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Director: Msc. Juan Arnoldo Borrayo Solares
Coordinador de
Maestría: Msc. Mónica Georgina Alvarado Méndez

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

Presidenta: MSc. Mónica Georgina Alvarado Méndez
Secretaria: Licda. Carmen de la Cruz Quiñónez Hernández
Vocal Primero: MA. Mario Enrique Pérez Granell
Profesora Consejera: Licda. Emilia Noemí Avila Avelar

DEDICATORIA

A Dios: **Por ser mi Padre Celestial, fuente de sabiduría y guía en mi vida, que me permitió concluir esta tesis. Sin su gracia y sin el poder de su Espíritu Santo me hubiera sido imposible llevar a cabo esa tarea. A quien debo todo lo que tengo y todo lo que soy.**

A mis Padres: Eligio Natalio Velásquez, y

Fidelia Candelaria Orozco de Velásquez

En reconocimiento a sus múltiples esfuerzos, y a sus sabios consejos.

A mi amada esposa: Jazmín Hicelda Barrios Reyna de Velásquez

Que con su amor y su comprensión, me animó a culminar mis anhelos.

A mi amado hijo: **Nehemías Arduo Velásquez Barrios**

Como un regalo de Dios, que con su sola presencia me invita a ser mejor cada día.

A mis hermanos (as): Orfilia, Dávila, Miriam, Brendy, Allan Gumer, Marvin Rodulman. Agradecimiento por su apoyo incondicional. Con quienes comparto este éxito, porque siempre me alentaron a buscar mi superación.

A mi familia en General: Con toda gratitud, en especial a la Familia: Orozco Orozco.

Por el cariño y apoyo que me brindaron.

A mis sobrinos: Como un ejemplo de superación.

A mis amigos y compañeros

de trabajo: Por impulsarme a culminar mis estudios y brindarme su amistad cual tesoro valioso.

A mis Asesores de tesis: Licda. Emilia Noemí Avila Avelar

Licda. Carmen de la Cruz Quiñónez

Lic. Msc. Edelberto Ezequiel Cifuentes Medina

En agradecimiento por su apoyo en la revisión de la tesis.

A la Coordinadora

de la Maestría: Licda. MSc. Mónica Georgina Alvarado Méndez

En agradecimiento por sus acertadas recomendaciones

A: Mi patria Guatemala.

A: Docentes de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Maestría en Consultoría Tributaria, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

A USTED: Con especial dedicación.

“Porque Jehová da la sabiduría, y de su boca viene el conocimiento y la inteligencia”

Proverbios 2:6

INDICE

	Página
RESUMEN	
INTRODUCCIÓN	i-v
1. Antecedentes	1
1.1 Objetivos	5
1.1.1 General	5
1.1.2 Específicos	5
1.2 Justificación de la investigación	5
1.3 Planteamiento del Problema	7
1.4 Definición del Problema	10
2. Marco teórico y conceptual	11
2.1 Derecho Constitucional	11
2.2 La Constitución Política de la República de Guatemala	13
2.2.1 Derecho de defensa	18
2.2.2 Derecho de petición	20
2.3 Proceso de lo contencioso administrativo	22
2.4 El amparo	25
2.4.1 Naturaleza jurídica del amparo	26
2.4.2 Dirigido contra actos de autoridad	26
2.4.3 La legitimación en el proceso de amparo	28
2.4.4 La pretensión del amparo	30
2.4.5 Principio de definitividad del amparo	31
2.5 Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores	33
2.5.1 Incorporación al régimen especial de devolución de crédito	

a los exportadores	34
3. Metodología	37
3.1 Conceptualización de la hipótesis	37
3.2 Hipótesis	37
3.2.1 Variables e indicadores	37
3.3 Tipo de estudio	38
3.4 Método de investigación	40
3.5 Técnicas de investigación	40
3.5.1 Población	40
3.5.2 Muestra	41
3.5.3 Unidades de análisis	43
3.6 Diseño de la investigación	44
3.7 Recolección de información bibliográfica	44
3.8 Procesamiento de la información	46
3.9 Alcances y límites	46
3.9.1 Geográficos	46
3.9.2 Temporalidad	47
4. Fundamentación legal del debido proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal	48
4.1 Procedencia del derecho al crédito fiscal en el régimen especial de devolución a los exportadores	48
4.2 Relación jurídica tributaria con el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	52
4.3 Garantías del debido proceso aplicadas al régimen especial de los contribuyentes exportadores ante el Banco de Guatemala	53
4.3.1 El Debido Proceso	53
4.3.2 El procedimiento Administrativo Tributario	57
4.3.2.1 Clasificación del procedimiento administrativo tributario	58
4.3.2.2 Procedimiento tributario para la determinación de la Obligación tributaria	58
4.3.2.3 Fases del procedimiento administrativo tributario	

	para determinar la obligación tributaria	59-78
4.4	Procedimiento para obtener la devolución del crédito fiscal en el Régimen especial a los exportadores, ante el Banco de Guatemala	78-86
4.5	El debido proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal	87
	4.5.1 Derecho de defensa	87
	4.5.2 El Debido Proceso	89
4.6	Presentación de resultados obtenidos en la encuesta elaborada, con el debido proceso en las solicitudes de devolución de crédito fiscal	91-106
5.	Necesidad de formular un proyecto de reforma	107
5.1	Fundamentación del debido proceso	107
5.2	Propuesta de reforma del numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	109-111
	CONCLUSIONES	112
	RECOMENDACIONES	115
	BIBLIOGRAFÍA	117
	ANEXOS	119
	APENDICES	121

RESUMEN

Derivado de las garantías constitucionales que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, como son el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición, los cuales deben tener plena observancia en todo procedimiento administrativo en que se sancione, condenen o afecten derechos de una persona, en el territorio guatemalteco.

En el presente trabajo de tesis se demuestra que el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no contempla el Debido Proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal, en el régimen especial de los contribuyentes exportadores, ante el Banco de Guatemala, de acuerdo a las normas constitucionales, por lo que se hace necesario proponer una reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Con la propuesta de reforma a dicha norma legal, se pretende hacer que esa norma sea acorde a lo que establece la Constitución; para lograr así un adecuado procedimiento administrativo, apegado a la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud de existir una ausencia de garantías constitucionales, en la norma referida, que ha dejado en estado de indefensión a los contribuyentes, que se dedican a la exportación de bienes, y que se encuentran inscritos dentro del “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores ante el Banco de Guatemala”.

En la presente investigación se aplicó el método descriptivo, ya que se especifican las normas constitucionales y el marco jurídico guatemalteco que protegen el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes exportadores, que solicitan devolución de crédito fiscal en el régimen especial ante el Banco de Guatemala, ya que con el procedimiento que regula actualmente el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deja en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial, y con

esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

También se indican los objetivos generales y específicos que persigue la presente investigación, la justificación y el planteamiento del problema. Por lo que después de analizar el planteamiento del problema, se presenta el marco teórico conceptual, el cual fundamenta la presente investigación, al tomar en cuenta que existen normas relativas y de observancia obligatoria para interpretar y aplicar las leyes tributarias, lo que al respecto se hizo de conformidad con lo que establece el marco jurídico tributario guatemalteco.

Posteriormente se presentan los procedimientos que sirvieron de base para efectuar la presente investigación, se plantea la hipótesis principal y las variables e indicadores, el tipo de estudio, métodos de investigación, técnicas de investigación, la población que esta conformada por 235 contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria, en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, la muestra como un subgrupo de la población la cual está integrada por 15 contribuyentes exportadores a quienes fue posible trasladar la boleta de encuesta, las unidades de análisis, diseño de la investigación, y las técnicas de recolección de la información bibliográfica, y la forma en que se procesó la información y los alcances y límites de la presente investigación. Así también se analiza la fundamentación legal del debido proceso en el procedimiento de devolución del crédito fiscal.

Del análisis realizado surgen como resultados principales los siguientes:

- Que el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, actualmente viola garantías constitucionales como lo son el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que solicitan devolución de crédito fiscal en el régimen especial ante el Banco de Guatemala, ya que no establece el procedimiento a seguir en caso el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria indicara la improcedencia parcial o total

de la devolución solicitada por el contribuyente exportador; con esto se confirma la hipótesis planteada.

- El procedimiento administrativo tributario regulado en la legislación tributaria vigente, no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, solicitan ante el Banco de Guatemala, ya que no existe ninguna resolución administrativa notificada al exportador, de la improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, que pueda ser impugnada mediante los recursos que la ley establece.
- En nuestro ordenamiento constitucional, el poder tributario normativo del Estado, se apoya sustancialmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, en las que se establecen los límites dentro de los que el Estado debe desarrollar dicha potestad. Por lo que las leyes tributarias específicas aplicables al tema objeto de estudio, no deben violar garantías constitucionales, sino que deben ser acordes a lo que la Constitución establece.
- Con la propuesta de reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se garantiza el debido proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal, el cual permitirá a los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución, hacer uso de su derecho de defensa garantizado en las normas constitucionales, y aun debido proceso en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala. Con esto se confirma la hipótesis planteada.

De acuerdo a lo anteriormente indicado, es posible concluir, basándonos en los resultados obtenidos del objeto de estudio, y la percepción de los contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, que la introducción de reformas al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, permitirá el debido proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala, no violando garantías constitucionales de los contribuyentes exportadores como lo son el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición, sino más bien dicha norma legal, será acorde a lo

que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que dichos contribuyentes exportadores podrán hacer uso de su derecho de defensa garantizado en las normas constitucionales, y a un debido proceso en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

INTRODUCCIÓN

En la presente investigación se pretende establecer que el numeral 3) del artículo 25 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, actualmente viola garantías constitucionales, como el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes, que solicitan devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala.

Con el resultado de la investigación se espera dar los fundamentos legales y constitucionales, respecto a la necesidad de reformar el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y ofrecer los argumentos para señalar que se violan las garantías constitucionales con el procedimiento administrativo que se tiene actualmente en las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores inscritos en el régimen especial, proponiendo la reforma, del numeral 3) del artículo 25 de la Ley citada, para que se ajuste en un adecuado procedimiento administrativo, que no viole las garantías constitucionales de los contribuyentes, como lo son el derecho de defensa, el debido proceso, y derecho de petición, logrando así una adecuada devolución del crédito fiscal a los exportadores, a través del Banco de Guatemala.

Esta investigación se hace necesaria, en virtud de los principios en que se basa la organización del Estado, en los cuales deben existir medios jurídicos que garanticen el irrestricto respeto a los derechos inherentes al ser humano, a la libertad de su ejercicio y a las normas fundamentales que rigen la vida de las personas en la República de Guatemala, a fin de asegurar el régimen de derecho.

La inobservancia a las garantías constitucionales señaladas, en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ocasiona una problemática legal que afecta las garantías constitucionales, que dan lugar a la procedencia de la acción de amparo regulada en el ordenamiento jurídico guatemalteco, el cual señala que esta acción, se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución Política y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado. Siendo el amparo una protección de los derechos de la persona cuando a ésta se le ha inferido agravio, no puede tenerse como causa fenecida aquella en la que una de las partes no ha tenido oportunidad de defensa, o que se le haya privado de sus derechos sin las garantías del debido proceso. En virtud de la supremacía constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas, por lo que en materia administrativa, como en cualquier otra, el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición deben sostenerse plenamente, a efecto de observar los principios que rigen la Administración Pública como lo son el de legalidad y juridicidad.

Dentro de los objetivos, que persigue la presente investigación, como objetivo general esta la de hacer un estudio si el numeral 3) del artículo 25 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, esta cumpliendo con el debido proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala, de no cumplir proponer una reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que sea congruente con las garantías constitucionales, como el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes exportadores inscritos en el citado régimen.

Como objetivos específicos se espera: a) Analizar el contenido del numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; b) Establecer sí el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es congruente con las normas constitucionales.; c) Establecer cuales son las dificultades o limitaciones que tiene el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal de los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala; d) Dar a conocer la necesidad de reformar el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por existir

violaciones a las Garantías Constitucionales, como el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición; e) Proponer la reforma, del numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que se ajuste en un adecuado procedimiento administrativo, que no viole las garantías constitucionales de los contribuyentes, como lo son el derecho de defensa, el debido proceso, y derecho de petición, para lograr así una adecuada devolución del crédito fiscal a los exportadores, a través del Banco de Guatemala.

Dentro de la justificación, la presente investigación pretende, señalar el vacío que actualmente existe en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y hacer que esa norma sea acorde a la Constitución; para lograr un adecuado procedimiento administrativo, apegado a la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud de existir una ausencia de garantías constitucionales, en la norma referida, que ha dejado en estado de indefensión a los contribuyentes, que se dedican a la exportación de bienes, y que se encuentran inscritos dentro del “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores”.

Actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la procedencia del derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se dediquen a actos gravados o a operaciones afectas por dicha Ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente; regulando a la vez que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, y podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido, del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala, dentro de los treinta días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado regula específicamente lo relacionado con el procedimiento, requisitos y plazo para las devoluciones de crédito fiscal a los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes, que se encuentran inscritos dentro del “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

Por lo antes indicado, se establece que si bien es cierto se verifica la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución hecha, no se regula el procedimiento a seguir en el supuesto que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indique la improcedencia de la solicitud formulada; es decir en el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, la norma citada no establece el debido proceso que deberá seguir el Banco de Guatemala, por lo que en el caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

Por lo que en el presente trabajo de investigación se demuestra que el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no contempla el Debido Proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal, en el régimen especial de los contribuyentes exportadores, ante el Banco de Guatemala, de acuerdo a las normas constitucionales, por lo que se hace necesario proponer una reforma a dicha norma legal.

Así también se formuló la hipótesis de investigación definida de la siguiente forma:

Los contribuyentes exportadores en el régimen especial contenido en la ley del IVA, tienen la facultad de hacer uso de su derecho de defensa garantizado en las normas constitucionales, y a un debido proceso en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

En el marco teórico se hace uso de la legislación vigente al 31 de diciembre de 2003, el cual fundamenta la presente investigación, al tomar en cuenta que existen normas relativas y de observancia obligatoria para interpretar y aplicar las leyes tributarias, lo que al respecto se hizo de conformidad con lo que establece el sistema jurídico tributario guatemalteco.

La metodología utilizada consistió en un tipo de estudio descriptivo, en virtud de que se hizo una relación de las normas constitucionales que protegen el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes exportadores, con lo regulado en las leyes específicas aplicables al presente objeto de estudio.

El análisis se basó en el método inductivo, ya que se partió de lo particular a lo general, al permitir estudiar el comportamiento individual de una parte de contribuyentes que forman parte de la totalidad de contribuyentes inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores. Así también el método deductivo, debido a que permite comprender las actitudes y comportamientos de los contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados. Y su interpretación por medio de cuadros y gráficas. Así también en el análisis de resultados se hace la propuesta de reforma del numeral 3) al artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a efecto de normar un procedimiento administrativo adecuado en las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores inscritos y calificados en el régimen especial.

Dentro de las conclusiones se confirmó la hipótesis planteada porque en el procedimiento administrativo que se tiene actualmente, no se le da a conocer al contribuyente exportador los fundamentos de hecho y de derecho que motivan la improcedencia total o parcial de la solicitud de devolución de crédito fiscal presentada ante el Banco de Guatemala, y con esto no poder ejercer su derecho de defensa mediante los recursos legales pertinentes.

Por último se presentan las recomendaciones, de la presente investigación objeto de estudio, así como la bibliografía consultada.

Por lo que el objetivo general de este estudio está enfocado a determinar si se está cumpliendo con: El debido proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala.

1. Antecedentes

El Impuesto al Valor Agregado, tiene la característica de ser un gravamen multifásico, aunque incide una sola vez en el precio, ya que si bien son sujetos del gravamen los productores, vendedores, locadores y prestadores de servicios, importadores, etc., grava en cabeza de cada uno de ellos sólo la parte del valor de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios correspondiente al valor económico añadido en cada una de esas etapas; de allí deriva su nombre.¹

Por la cantidad de etapas en que recaen los impuestos, son clasificados en monofásicos (que pesan sobre una sola etapa) y plurifásicos o multifásicos (inciden sobre varias etapas en la circulación económica). Estos últimos, a su vez, son clasificados según la forma de determinación de la base imponible, en acumulativos y no acumulativos.²

El Impuesto al Valor Agregado en Guatemala, surge el 1 de agosto de 1983 al amparo del Decreto Ley 72-83 y en sustitución del Impuesto del Timbre Sobre Ventas (Decreto Legislativo número 1831 y sus reformas), por considerar que el último no constituía un adecuado instrumento de recaudación fiscal, sino por el contrario facilitaba la evasión.

El impuesto en sus orígenes no fue general pues presentaba una larga lista de actos no afectos y de exenciones, entre los primeros se pueden indicar: las transferencias de dominio de mercancías en los casos de aportes a sociedades mercantiles y entidades civiles; fusiones, absorciones y otras formas de transformaciones de sociedades; adjudicaciones por disolución o liquidación de sociedades; la compra-venta de vivienda financiada y asegurada por el sistema FHA.

Tampoco estaban afectos los servicios de transporte terrestre; las instituciones bancarias, sociedades financieras, de seguros, de reaseguros, de fianzas, de reafianzamientos y almacenes generales de depósito; los establecimientos de enseñanza, públicos o privados, en lo que respecta a matrículas de inscripción, colegiaturas, derechos de exámenes y transporte terrestre proporcionados a escolares y el arrendamiento de inmuebles para vivienda familiar.

Las exenciones se dirigían tanto a las personas como a las mercancías siendo estas: las importaciones de las misiones diplomáticas acreditadas, los funcionarios extranjeros; las

¹ Reig, Enrique Jorge. El Impuesto al Valor Agregado; Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976. Pág. 19.

² *Ibíd.* Pág. 14.

personas amparadas en el régimen de importación temporal; las ventas e importaciones de productos alimenticios, medicinales, insumos agropecuarios básicos; petróleo y otros.

Los párrafos anteriores fueron ampliados mediante la reforma introducida a esta ley por el Decreto Ley 120-83 que entró en vigencia el 1 de octubre de 1983. La tarifa del impuesto fue del 10%, disminuida al 7% por el Decreto Ley 120-83 a partir del 1 de octubre del mismo año. La base del impuesto sobre las importaciones incluía el monto de los derechos arancelarios efectivamente pagados.

Otro aspecto que debe hacerse notar es que este cuerpo legal contemplaba la devolución del crédito del impuesto a los inscritos como declarantes por medio de cheque emitido por la Dirección General de Rentas Internas.

Con el inicio de la vigencia del Decreto Ley Número 97-84 del Jefe de Estado, el cual fue publicado en el Diario de Centro América el 14 de septiembre de 1984, con vigencia a partir del 01 de octubre del mismo año, fue derogado el Decreto Ley 72-83. Dicho Decreto fue reformado por el Decreto 60-87 del Congreso de la República. Este Decreto en su artículo 45, no establecía un régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, sino únicamente establecía las devoluciones del crédito fiscal, cuando los contribuyentes vendían mercancías gravadas con tasa cero por ciento.³ Así mismo en su artículo 46, establecía la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes que vendían mercancías con la tasa del cero por ciento (0%) en una proporción superior a las de la tasa del siete por ciento (7%), con respecto al total de las ventas del período anual impositivo.⁴

Como se observa esta ley, no establecía el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, como lo establece la ley actualmente, sino únicamente en los casos indicados anteriormente. El Decreto 97-84 fue derogado por el artículo 7 de las disposiciones transitorias del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El Decreto 27-92 original del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue publicado en el Diario Oficial el 08 de mayo de 1992, con vigencia a partir del 01 de julio del mismo año.

³ Decreto Ley 97-84; Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1984. S. E. Página 14.

⁴ *Ibíd.* Página 15.

Originalmente en lo que respecta a la devolución del crédito fiscal, éste Decreto en su artículo 22, establecía únicamente la devolución del crédito fiscal cuando el contribuyente tuviera remanente de crédito fiscal al finalizar dos períodos impositivos consecutivos.⁵

Así también cuando se decretó esta ley, en el artículo 23, establecía que las solicitudes de imputación reembolso y emisión de vales tributarios, debían ser resueltas en definitiva y notificadas por la Dirección dentro del plazo de sesenta (60) días calendario, contados desde la fecha de su recepción, sin perjuicio de las verificaciones que posteriormente podía realizar la Dirección. La petición se consideraba resuelta favorablemente si concluido dicho plazo la Dirección no emitía y notificaba la resolución respectiva.⁶

Así también en cuanto a la recuperación del impuesto el artículo 24 establecía, que los contribuyentes exportadores tendrían derecho a recuperar el crédito fiscal a su favor por el impuesto que se les hubiere cargado al adquirir o importar bienes o utilizar servicios destinados a la realización de su actividad económica, conforme lo establecen los artículos 16, 22 y 23.⁷ El artículo 14 del Decreto 60-94 derogó los artículos 24 y 25 del Decreto 27-92 original, con vigencia a partir del 01 de enero de 1995.

En las reformas incorporadas al artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se norma lo siguiente, referente a la devolución del crédito fiscal, al indicar que los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, en efectivo o con vales tributarios, por trimestres calendario vencidos, debiendo la Dirección proceder a su devolución dentro del siguiente trimestre. Concluido este plazo, los contribuyentes podrán solicitar la devolución correspondiente. La petición se tendrá por resuelta favorable si transcurridos treinta (30) días hábiles después de la solicitud, la Dirección no emite y notifica la resolución respectiva... La Dirección 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

⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 27-92; Ley del Impuesto al Valor Agregado. Año 1992. Pág. 18

⁶ *Ibíd.* Página 19.

⁷ *Ibíd.* Página 20.

devueltos como corresponde dentro de los plazos que establece este artículo, devengarán intereses por mora a favor del contribuyente, a partir de su vencimiento.⁸

Como se puede observar ni la Ley original, ni el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, y las reformas contenidas en el Decreto 60-94 ambos del Congreso de la República, establecían el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, dicho régimen especial fue establecido hasta con las reformas contenidas en el Decreto 142-96 con vigencia a partir del 01 de enero de 1997, en la que en sus artículos 10 y 11 del citado Decreto, norma la devolución del crédito fiscal, y el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

Por último el Decreto 80-2000 con vigencia a partir del 01 de enero de 2001, en su artículo 15 se reforma el artículo 23 del Decreto 27-92, reformado por el artículo 10 del Decreto 142-96, y en su artículo 16, se reforma el primer párrafo y sus numerales 1) y 3) del artículo 25 del Decreto 27-92, reformado por el artículo 11 del Decreto 142-96, todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Por lo antes indicado, se establece que ni con las reformas incorporadas que ha sufrido dicha ley a la presente fecha, se ha logrado llenar el vacío que actualmente existe en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto a hacer que esa norma sea acorde a la Constitución; para lograr un adecuado procedimiento administrativo, apegado a la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud de existir una ausencia de garantías constitucionales, en la norma referida, que ha dejado en estado de indefensión a los contribuyentes, que se dedican a la exportación de bienes, y que se encuentran inscritos dentro del “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores”.

1.1 Objetivos

Los objetivos que se plantean en la presente investigación son los siguientes:

1.1.1 General

⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 60-94; reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1994. Página 5.

Como objetivo general esta la de hacer un estudio sí el numeral 3) del artículo 25 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, esta cumpliendo con el debido proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala, de no cumplir proponer una reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que sea congruente con las garantías constitucionales, como el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes exportadores inscritos en el citado régimen.

1.1.2 Específicos

- a) Analizar el contenido del numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado;
- b) Establecer sí el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es congruente con las normas constitucionales;
- c) Establecer cuales son las dificultades o limitaciones que tiene el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal de los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala;
- d) Determinar la necesidad de reformar el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por existir violaciones a las Garantías Constitucionales, como el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición;
- e) Proponer la reforma, del numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que se ajuste en un adecuado procedimiento administrativo, que no viole las garantías constitucionales de los contribuyentes, como lo son el derecho de defensa, el debido proceso, y derecho de petición, para lograr así una adecuada devolución del crédito fiscal a los exportadores, a través del Banco de Guatemala.

1.2 Justificación de la investigación

La presente investigación pretende, señalar el vacío que actualmente existe en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al no cumplir con el debido proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal a los exportadores en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, por lo que se hace necesario proponer una reforma a dicha norma legal, para hacer que esa norma sea acorde a la Constitución; para lograr un adecuado procedimiento administrativo, apegado a la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud de existir una ausencia de garantías constitucionales, en la norma referida, que ha dejado en estado de indefensión a los contribuyentes, que se dedican a la exportación de bienes, y que se encuentran inscritos dentro del “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores”.

Lo anterior se evidencia toda vez que actualmente, el Banco de Guatemala, con base en el informe recibido de la Superintendencia de Administración Tributaria, hace efectiva la devolución total o parcialmente al exportador, en caso que el informe sea procedente.⁹

En el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, el numeral 3) del artículo 25 de la Ley citada, no establece actualmente el proceso que deberá seguirse, es decir en caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece en su artículo 12, que es fundamental mantener la libertad y los derechos de la persona, por eso mismo nuestra Carta Magna declara que el derecho de defensa y los derechos de la persona son “inviolables”.¹⁰

⁹ Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado. Página 23.

¹⁰ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Edición 2002. Página 23.

En el proceso administrativo de las devoluciones del crédito fiscal en el régimen especial a los exportadores, actualmente se considera que no cumple con el debido proceso; ya que el debido proceso en todo asunto administrativo comprende un mínimo de actos: derecho de petición, garantía de defensa “preestablecido legalmente”, lo que significa que el procedimiento o proceso es regulado por una ley, anterior a la fecha en que toma la decisión administrativa o judicial, en contra de la persona. Antes de ocurrir los hechos, debe existir ley y reglamento. El debido proceso esta regulado en el artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial.

Considerando lo antes indicado, con los resultados de la presente investigación, se pretende beneficiar a los contribuyentes, inscritos en el “régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores”, que se dediquen a la exportación de bienes y conforme a la Ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal, que solicitan al Banco de Guatemala, quién a su vez deberá resolver conforme a derecho, respecto a la procedencia o improcedencia de la devolución solicitada, para que en caso de la improcedencia parcial o total, los contribuyentes exportadores puedan impugnarlos en la siguiente instancia administrativa o judicial que corresponda, haciendo de esta forma congruente el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con las garantías constitucionales como lo son el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes que solicitan devolución de crédito fiscal en el régimen especial ante el Banco de Guatemala.

1.3 Planteamiento del Problema

El Banco de Guatemala, como Banco Central de la República, es una entidad descentralizada, autónoma, con personalidad jurídica, patrimonio propio, con plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, de duración indefinida y con domicilio en el Departamento de Guatemala, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica, conforme lo establece el artículo 132 de la Constitución Política de la República de Guatemala.¹¹ Su objetivo fundamental es, contribuir a la creación y mantenimiento de las condiciones más favorables al desarrollo ordenado de la economía

¹¹ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 16-2002. Ley Orgánica del Banco de Guatemala. Edición 2002. Página 2.

nacional, para lo cual propiciará las condiciones monetarias, cambiarias y crediticias que promuevan la estabilidad en el nivel general de precios.¹²

La Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, tiene competencia en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica.¹³ Su principal objetivo es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado.¹⁴

Actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 16, establece la procedencia del derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se dediquen a actos gravados o a operaciones afectas por dicha Ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente; regulando a la vez que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, y podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido, del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala, dentro de los treinta días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución.¹⁵

En el artículo 25 de la Ley citada, se regula específicamente el “régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores”, de 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, y podrán solicitar al Banco de Guatemala, la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido, y por los porcentajes y montos que se indican en el citado artículo, del crédito fiscal declarado a la

¹² *Ibíd.* Página 3

¹³ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98. Ley Orgánica de la SAT. Año 1998. Página 2.

¹⁴ *Ibíd.* Página 2.

Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, actualmente en su artículo 25 numeral 3), regula lo siguiente: “El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en éste régimen especial de devolución. Comprobado el registro, procederá la solicitud y dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos en los numerales uno (1) y dos (2) anteriores. 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 realice auditoria de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente 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 Banco de Guatemala 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. 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.”.¹⁶

Como se puede observar, en esta norma, se regula específicamente lo relacionado con el procedimiento, requisitos y plazo para las devoluciones de crédito fiscal a los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes, que se encuentran inscritos dentro del “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

Así mismo, se evidencian principalmente los puntos siguientes: **1)** El Banco de Guatemala al recibir la solicitud de devolución de crédito fiscal del exportador, verifica si éste está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en el régimen especial de devolución, comprobado el registro, verifica los requisitos establecidos en la norma, si se cumplen, traslada el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que realice auditoria de gabinete; **2)** La Superintendencia

¹⁵ Op. Cit. Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1992. Páginas 16 y 21.

de Administración Tributaria en base a la solicitud recibida, procede a efectuar auditoria de gabinete, del crédito fiscal solicitado por el exportador, en el plazo establecido, concluido informará al Banco de Guatemala, sobre la procedencia o improcedencia de la devolución; **3)** Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe recibido de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente al exportador, dentro del plazo legalmente establecido a la recepción del informe; **4)** En caso que el informe no se reciba dentro del plazo legalmente establecido para el efecto, el Banco de Guatemala deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento de plazo establecido para realizar la auditoria de gabinete.

Por lo antes indicado, se establece que si bien es cierto se verifica la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución hecha, no se regula el procedimiento a seguir en el supuesto que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indique la improcedencia de la solicitud formulada; es decir en el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, la norma citada no establece el debido proceso que deberá seguir el Banco de Guatemala, es decir en caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

1.4 Definición del Problema

El problema en el presente trabajo de investigación se plantea de la forma siguiente: El numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no contempla el debido proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal, en el régimen especial de los contribuyentes exportadores, ante el Banco de Guatemala, de acuerdo a

¹⁶ *Ibíd.* Página 23.

las normas constitucionales, por lo que se hace necesario proponer una reforma a dicha norma legal, para que sea acorde a las normas constitucionales.

2. Marco Teórico

Para el trabajo de investigación propuesto, es necesario tomar en cuenta que existen normas relativas y de observancia obligatoria para interpretar y aplicar las leyes tributarias, lo que al respecto se hará de conformidad con lo que establece el marco jurídico tributario guatemalteco.

2.1 Derecho Constitucional

El Derecho Constitucional, para algunos autores, es una disciplina autónoma con una fuerte relación e interacción con la ciencia política. Otros la consideran como una disciplina científica que es parte integrante de la ciencia política. Lo cierto es que la ciencia política tiene por objeto el estudio del poder y las diversas manifestaciones del poder que se dan en una sociedad. Trata de establecer las causas y condicionamientos del fenómeno del poder, y, en ese sentido, determina el contenido del Derecho Constitucional.

El Derecho Constitucional, por su parte, es una disciplina que estudia, sistematiza, describe y analiza los fenómenos del poder determinantes del funcionamiento de un sistema político, sujetos a un ordenamiento normativo supremo. Su ámbito no se limita al estudio puramente normativo-constitucional, sino que también hace un estudio comparativo con el orden político real.¹⁷

En otros términos, la materia de análisis del Derecho Constitucional no se concreta al contenido y sistematización de un documento básico denominado Constitución, es decir, un enfoque puramente jurídico o de normas positivas fundamentales, lo que haría una disciplina restringida y desconectada de la realidad política.

La ciencia política nos enseña que existen fenómenos políticos e instituciones políticas como los grupos de presión, los poderes de hecho, grupos de opinión, ruptura del orden

constitucional, organizaciones políticas globales que no son Estados, etc; que no necesariamente están previstos en el texto constitucional.

Por ello, el Derecho Constitucional abarca las normas constitucionales y las instituciones políticas, estén o no incluidas en el texto fundamental. Esta orientación le imprime al Derecho Constitucional un carácter más dinámico y funcional, porque lo encamina hacia un enfoque más realista e integral de las instituciones y fenómenos políticos, tal como acontecen en la realidad y el constante desarrollo.

El Derecho Constitucional, además de su enfoque jurídico, debe ser más un derecho de la realidad, agregado al análisis jurídico de las instituciones políticas, un análisis sociológico y de ciencia política. Como afirma Duverger: “Este cambio de orientación lleva consigo dos consecuencias esenciales: a) comporta una ampliación del campo de estudios tradicional: no se estudian solamente las instituciones políticas regladas por el derecho, sino también las que el derecho ignora más o menos parcial o completamente; y b) las instituciones políticas regladas por el derecho no deben ser estudiadas exclusivamente desde el ángulo jurídico, sino que deben ser analizadas en la forma en que operan de acuerdo con el derecho y también al margen del derecho, determinándose su real importancia en los hechos y no solamente a la luz de los textos jurídicos”.¹⁸

El Derecho Constitucional debe marchar fuertemente cohesionando con la ciencia política, pues se hace innegable aquello de que sin derecho, la política no podría actuar; y sin política, el derecho no podría evolucionar y desarrollarse.

La ciencia política estudia los fenómenos de poder en su diversidad de manifestaciones, y el Derecho Constitucional debe estudiar las relaciones de poder en su vinculación con las normas jurídicas fundamentales y su incidencia con la sociedad.

Como se establece el Derecho Constitucional, es una disciplina que estudia, sistematiza, describe y analiza los fenómenos del poder determinantes del funcionamiento de un sistema político, sujetos a un ordenamiento normativo supremo. Por ello el Derecho Constitucional abarca las normas constitucionales, o sea la Constitución Política de República de Guatemala.

¹⁷ Sierra González, José Arturo. Derecho Constitucional Guatemalteco. Primera Edición. año 2000. Pág. 15

¹⁸ Duverger, Maurice. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional. S. E. Año 2000. Pág. 7

El Derecho Constitucional admite en su contenido aspectos del orden jurídico constitucional, pero también del orden político. Asuntos jurídicos y de política. Estudia y sistematiza la Constitución, pero también la realidad política y las instituciones políticas constitucionales y extraconstitucionales. El Derecho Constitucional se dedica al estudio de la Constitución y de las instituciones políticas, previstas o no previstas en el texto fundamental.

2.2 La Constitución Política de la República de Guatemala.

La Constitución es el texto normativo supremo de una nación, ya que se le asigna la cima de la jerarquía de las normas jurídicas, presidiendo todo el sistema jurídico, obviamente tiene componentes jurídico-normativos. Pero a la vez, en el magno cuerpo jurídico se determina la organización del poder del Estado, sus organismos, forma de integración, sus competencias, así como los límites al ejercicio del poder, con lo que también confluyen profundos componentes políticos en su contenido. Es cierto, también, que la Constitución es normadora de los principales principios de la vida social y política de una nación, de ahí, que tiene que ser portadora de la realidad social para la que se ha trazado, sus costumbres, su religión, sus usos, etc., al extremo que se habla de la Constitución normativa abstracta y la Constitución real que es punto del orden social, de la práctica colectiva.

La Constitución, se ha dicho, es una norma suprema, pero, además, cualitativamente distinta de las demás integrantes del ordenamiento jurídico, y su principal distinción cualitativa es que estructura e incorpora el sistema de valores esenciales que han de regir el orden de convivencia social y política de una nación, los que impregna a todo el ordenamiento jurídico.

En cuanto a la Constitución se estima que es un documento jurídico fundamental, proveniente del poder supremo y soberano de la Nación, que contiene la voluntad fundacional de una sociedad política global, su forma de organización, las reglas del juego que regirán las relaciones del poder político y la convivencia social, el fundamento axiológico de la organización política, implícito en los fines que contiene el conjunto de

normas básicas en las cuales se basa el origen y validez de todo el ordenamiento jurídico de la sociedad política.¹⁹

La Constitución como ostentadora de la cima jerárquica de un ordenamiento jurídico, en todas sus partes, obliga a la totalidad de ciudadanos de una sociedad determinada y a los operadores jurídicos. Es vinculante para todos. No puede ser modificada sino siguiendo estrictamente los procedimientos, generalmente complicados, y observando los límites jurídicos determinados en el propio texto (Constitución en sentido formal), y también regula la forma y requisitos a observar para la creación de leyes y disposiciones legales infraconstitucionales (Constitución en sentido material).

La Constitución, por su fuerza normativa, ordena conductas con carácter de obligatorias, prohibidas o permitidas.²⁰ Sin embargo, si bien integralmente está conformada por normas, la Constitución, también es definidora de principios y valores.

A pesar de la mayor generalidad y abstracción de los valores y principios, no puede negarse, que ambos cumplen una función normativa. En el fondo, también trazan conductas que bien pueden ser obligatorias, permitidas o prohibidas. Son indicativos o preceptivos de conductas.

Para Robert Alexy “ los principios son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas. Los principios son, por consiguiente, mandatos de optimización. En cambio, las reglas son normas que exigen un cumplimiento pleno y, en esa medida, pueden siempre ser sólo cumplidas o incumplidas”.²¹

Así también Rodolfo Luis Vigo, sostiene: “que los principios operan como una especie de puente entre los valores y las reglas jurídicas. En efecto, ellos son determinaciones aún genéricas o proyecciones al campo del derecho de los valores. Su legitimidad para inferir de los mismos ciertas conductas como obligatorias, prohibidas o permitidas, descansa en definitiva en el sustento que le brindan los valores. Los principios exigen, sin demasiada precisión, un ámbito de conductas jurídicas que se aprecian valiosas o disvaliosas. No

¹⁹ Op. Cit. Sierra González, José Arturo. Pág. 20

²⁰ Ibíd. Pág. 23

son valores, pero se vislumbra en los principios una carga manifiesta de valores, es desde estos que se defiende su vigencia. Los principios, aún cuando también cumplen con una función finalista e informadora de todo o parte del sistema jurídico, lo más peculiar y propio de ellos como auténticas fuentes del derecho a los que pueden recurrir de manera directa los juristas al crear, interpretar o aplicar el derecho. Las reglas o normas propiamente dichas, carecen en gran medida, de la aludida capacidad expansiva o proyectiva que tienen los valores y principios”.²²

Se aprecia como ya se dijo, que los valores, principios y reglas jurídicas tienen un rasgo común: tienen la caracterización y cumplen una función normativa. Las tres llevan implícito el enunciado o la exigencia de conductas que pueden ser obligatorias, prohibidas o permitidas.

Los valores, son portadores de metas o fines sublimes a alcanzar, de ahí que se constituyan en grandes orientadores de la vida de una sociedad y de un sistema jurídico. Tienen la cualidad de una mayor abstracción y generalidad en relación a los principios y reglas jurídicas y por ende, un poder de mayor proyección.

De acuerdo a lo dicho, los principios se conforman en una doble vía: por inducción, generalizando las disposiciones concretas de las leyes, y/o por deducción, partiendo de principios más generales como los valores, determinando su conformación a las normas concretas de la ley. De esa manera, los valores se operativizan por medio de los principios que, a su vez, tienen diversos grados de generalidad. Por ello es que también se afirma que valores y principios llegan a ser lo mismo.²³

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en relación a los valores y principios ha dicho: “el preámbulo de la Constitución Política contiene una declaración de principios por la que se expresan los valores que los constituyentes plasmaron en el texto, siendo además una invocación que solemniza el mandato recibido y el acto de promulgación de la carta fundamental. Tiene gran significación en orden a las motivaciones constituyentes, pero en sí no contiene una norma positiva ni menos sustituye la obvia interpretación de disposiciones claras. Podría, eso sí, tomando en cuenta su importancia, constituir fuente de interpretación ante dudas serias sobre el alcance de un

²¹ Alexy, Robert. Sistema Jurídico, Principios Jurídicos y Razón Práctica. S. E. 2000. Pág. 143

²² Op. Cit. Sierra González, José Arturo. Pág. 25

²³ *Ibíd.* Página. 26

precepto constitucional...Esta Corte estima que, si bien en su preámbulo la Constitución de la República, pone énfasis en la primacía de la persona humana, esto no significa que esté inspirada en los principios del individualismo, y que, por consiguiente, tienda a vedar la intervención estatal, en lo que considere que protege a la comunidad social y desarrolle los principios de seguridad y justicia a que se refiere el mismo preámbulo...La Constitución Política dice en su artículo 1 que el Estado de Guatemala protege a la persona...pero añade inmediatamente que su fin supremo es la realización del bien común, por que las leyes....pueden evaluarse tomando en cuenta que los legisladores están legitimados para dictar las medidas que, dentro de su concepción ideológica, y sin infringir preceptos constitucionales, tiendan hacia la consecución del bien común. Al respecto conviene tener presente que la fuerza debe perseguir objetivos generales y permanentes, nunca fines particulares. Asimismo, el artículo 2 al referirse a deberes del Estado respecto a los habitantes de la República, le impone la obligación de garantizar no sólo libertad, sino también otros valores, como son los de la justicia y el desarrollo integral de la persona, para lo cual debe adoptar las medidas que a su juicio sean convenientes según lo demandan las necesidades y condiciones del momento, que pueden ser no sólo individuales sino también sociales”.²⁴

Se observa en la cita, el reconocimiento del alto tribunal, que en el preámbulo de la Constitución se contemplan algunos valores, los que se expresan por medio de principios. Valores expresados en el citado preámbulo son: el bien común, la seguridad, la justicia, igualdad, libertad y paz. El artículo segundo los vuelve a enunciar, agregando el de desarrollo integral de la persona. El artículo 4º. Desarrolla los valores de libertad e igualdad.

También en diferentes artículos de la Constitución Política de Guatemala, se enuncian diferentes principios como los siguientes: la libertad de acción (artículo 5º.), derivado del valor libertad; derecho de defensa (artículo 12); presunción de inocencia y publicidad del proceso (artículo 14), irretroactividad de la ley (artículo 15), inviolabilidad de la vivienda (artículo 23), inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros (artículo 24), libertad de locomoción (artículo 26), libre acceso a tribunales y dependencias del Estado (artículo 29), libertad de emisión del pensamiento (artículo 35); la Inviolabilidad de la propiedad (artículos 39, 40, y 41), principio de la preeminencia de tratados y convenios en materia

²⁴ Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta No. 1, página 3, expediente número 12-86. página 3.

de derechos humanos (artículo 46), principio de igualdad de los hijos (artículo 50), principio de identidad cultural (artículo 58), principio de una remuneración laboral justa y de igualdad de salario (artículo 102 letras b y c), de tutelaridad de las leyes de trabajo (artículo 103), principio de legalidad (artículo 239), principio de capacidad de pago (artículo 243), etc.

Por lo antes indicado se establece que la Constitución Política, por su fuerza normativa, ordena conductas con carácter de obligatorias, prohibidas o permitidas, así también contempla algunos valores que se expresan por medio de principios. Valores expresados como el bien común, la seguridad, la justicia, igualdad, libertad y paz, asimismo norma la protección a los derechos a las personas, los cuales no pueden violarse, entre los que se pueden mencionar para el presente objeto de estudio, como lo son el derecho de defensa debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes exportadores.

Por lo que Nuestra Carta Magna, al referirse a la libertad e igualdad en su artículo 4, establece que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.²⁵

Por lo anterior, se puede definir a la Constitución Política de la República de Guatemala, como el conjunto de normas que rigen las relaciones jurídico-políticas de la República de Guatemala. Es el ordenamiento jurídico de mayor jerarquía en el territorio guatemalteco.

De conformidad con lo anterior, en el territorio que abarca el Estado de Guatemala todos sus habitantes sin distinción, se consideran libres e iguales en dignidad y derechos. El artículo 4 de la Constitución, es considerado la base de la afirmación de que ningún hombre y mujer deben ser afectados en sus libertades y derechos por razón de su nacionalidad, raza, sexo, religión, situación económica, social o política, y no debe discriminarse a ningún hombre y mujer, por iguales motivos. La igualdad adquiere especial connotación cuando se aplica en diferentes campos: social, económico, cultural,

²⁵ Op. Cit. Constitución Política de la República de Guatemala. Página 19.

político, agrario, tributario, etc., originando conceptos, teorías, principios e interpretaciones específicas o especiales. El derecho tributario, por ejemplo, establece la igualdad de trato entre los contribuyentes.

El derecho o principio de igualdad ante la ley, establece que todos los Organismos del Estado deben reconocer, dentro de su territorio o jurisdicción, a los habitantes o seres humanos, “igualdad de oportunidades”, ante la ley. El principio trata de eliminar la desigualdad arbitraria, injusta o irrazonable, ante la ley. Algunos autores subrayan que la igualdad ante la ley, equivale a igualdad ante cualquier norma jurídica, y semejante argumento les sirve para declarar la igualdad ante Decretos del Congreso de la República de Guatemala.

2.2.1 Derecho de defensa

Así también la Constitución Política de la República, garantiza el derecho de defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.²⁶

La garantía de derecho de defensa que establece la Constitución, es fundamental para mantener la libertad y los derechos de la persona. Por eso mismo, declara que la defensa de la persona y sus derechos, son “inviolables”. La declaración es genérica, en el sentido que se aplica a toda clase de procedimientos, procesos, situaciones y actos relacionados, vinculados o de interés de la persona. La garantía es de efecto inmediato. En Guatemala, se hace valer por medio de recursos administrativos y judiciales, propios de cada proceso, y en última instancia, por medio del amparo. La garantía obliga a que la persona sea oída o escuchada antes de que se tome una decisión administrativa y judicial, en su contra.

La doctrina jurídica del Derecho Administrativo enseña que la condena o la privación de derechos de la persona, debe estar precedida del deber de advertir e invitar a la persona

²⁶ *Ibíd.* Página 23.

a que se defienda. En el campo administrativo y en el campo judicial, la defensa de la persona se hace efectiva “concediendo audiencia”. La conducta prohibida es sancionada, como dice la Constitución Política, mediante “proceso legal”. El “proceso legal” o “debido proceso”, comprende reglas, principios y etapas que integran el procedimiento administrativo ante autoridad administrativa y del proceso judicial ante juez. “Debido proceso”, por definición, es el procedimiento o proceso sujeto a la ley; en el sentido de que lo establece la ley sin que pueda ser modificado por funcionarios administrativos y judiciales, excepto que la ley autorice la modificación. El debido proceso comprende un mínimo de actos: derecho de petición, garantía de defensa, término probatorio e igualdad de oportunidades. “Preestablecido legalmente”, significa que el procedimiento o proceso es regulado por una ley anterior a la fecha en que se toma la decisión administrativa o judicial, en contra de la persona. Antes de ocurrir los hechos, debe existir ley y reglamento.

El artículo 12 constitucional, es la base de presunción de inocencia de la persona. La inocencia se afirma o se elimina, después de que la persona pudo defenderse y ejercitar su derecho de defensa. El debido proceso es “una garantía” en la administración y en los tribunales. El debido proceso administrativo debe ser suficiente, sin embargo es objeto de revisión posterior en los tribunales, en los casos en que se revisa el fondo del asunto. Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condenen o afecten derechos de una persona. En virtud de la supremacía constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas, por lo que en materia administrativa, como en cualquier otra, el derecho de defensa y el de audiencia deben sostenerse plenamente.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, al referirse al derecho de defensa a indicado: “...la condena o privación de derechos de una persona puede ser legítima sólo si ha tenido como antecedente la debida noticia al interesado con la oportunidad de una adecuada defensa. De ahí que el derecho al proceso legal, contenido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, es elemento esencial del derecho de defensa e involucra todo el conjunto de garantías que deben revestir los actos y procedimientos,

siendo presupuesto básico del contradictorio... mediante la notificación hecha de conformidad con la ley...”²⁷

También ha indicado: “...el derecho de defensa constituye la garantía de los demás derechos y libertades incorporados a la Constitución, por lo que cuando este derecho es violado o hay amenaza de su violación, debe colocarse al perjudicado bajo la protección del amparo, a efecto de restituirle, cuando proceda, en la situación jurídica vulnerada. La garantía de audiencia es ineludible para que se cumpla el derecho de defensa; su importancia en el proceso administrativo es incuestionable, pues mediante ella se permite el acceso bilateral a la jurisdicción común, que habrá que dirimir o resolver el conflicto de intereses que se hubiera suscitado entre personas determinadas y cumplir con el objeto del procedimiento, que consiste en garantizar los derechos de los administrados y asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general; esta garantía se cumple mediante la notificación...”²⁸

Como se puede observar, la violación al debido proceso y al derecho de defensa que se ha venido indicando, se ha producido en las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen especial que los contribuyentes presentan ante el Banco de Guatemala, ya que no se le notifica al contribuyente lo resuelto por la Administración Tributaria ni por el Banco de Guatemala.

Al relacionar lo indicado en el artículo 12 de la Constitución Política, que se refiere al derecho de defensa, con el tema objeto de estudio, se establece que se viola el derecho de defensa de los contribuyentes exportadores, ya que en el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, el numeral 3) del artículo 25 de la Ley citada, no establece actualmente el proceso que deberá seguirse, es decir en caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución

²⁷ Op. Cit. Gaceta No. 36, expediente 500-94, Pág. 36

²⁸ Ibíd. Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 36, expediente 443-94, Pág. 57

que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

Evidenciándose de esta manera que la norma antes citada, viola una garantía Constitucional establecida en nuestra Carta Magna, como lo es el derecho de defensa de los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial.

2.2.2 Derecho de petición

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 30 días. En materia fiscal, para impugnar las resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.²⁹

El término “habitantes”, es más amplio que el término “persona” y comprende a todo ser humano que tenga uso de razón que se encuentre habitando en el territorio nacional; equivale a población. De conformidad con éste artículo, la petición es un derecho constitucional. Este derecho lo ejercerá, ante cualquier autoridad, un habitante (petición individual) y varios habitantes (petición colectiva). En ambos casos, “el habitante” puede ser persona individual o jurídica. La Constitución establece “la obligación de tramitar y resolver” las peticiones, lo cual indica que la autoridad, en ningún caso y por ningún motivo, negará el trámite y la resolución.

La negativa da lugar a petición de amparo, regulado en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, al indicar que la procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o

²⁹ Op. Cit. Constitución Política de Guatemala. Página 40.

entidades de derecho privado.³⁰ El recurso de amparo también se fundamenta cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite.³¹ La Ley citada también fundamenta, el amparo en caso de que la autoridad no resuelva en el tiempo previsto (silencio administrativo), por negligencia, retardo o negativa a resolver.

La Constitución establece la condición expresa, de aplicación a todo trámite administrativo. El trámite y la resolución se ajustará al procedimiento de la organización pública, o según la materia de que se trate. En materia tributaria, el trámite y la forma de resolver está prevista en el Código Tributario. Esta condición expresa es el tiempo para resolver la petición y notificar la resolución, que en ningún caso excederá de 30 días.

Como se establece, de conformidad con lo normado en este artículo, las peticiones que dirijan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, el Banco está obligado a resolver mediante resolución, respecto a la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución de crédito fiscal solicitado, para que según lo resuelto pueda impugnarse en la siguiente instancia administrativa y no violarse su derecho de petición, normado en la Constitución Política.

Para el presente objeto de estudio, se considera que el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al violar normas constitucionales como el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, podría dar lugar a una inconstitucionalidad de la norma. El efecto que puede lograrse mediante esta acción, es la declaratoria de inaplicabilidad al caso concreto o particular de la norma que pretendidamente acusan vicio de inconstitucionalidad

2.3 Proceso de lo Contencioso Administrativo

³⁰ Asamblea Nacional Constituyente, Decreto 1-86 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. S. E. 2002. Página 18.

³¹ *Ibíd.* Página 18.

Procedencia

El proceso de lo contencioso administrativo, es un medio de defensa del contribuyente contra las resoluciones que hayan causado estado, que no son susceptibles de ser impugnadas en la instancia administrativa. Este recurso es planteado en la vía judicial y debe ser con auxilio de abogado. Su procedencia esta regulado en los artículos del 161 al 168 del Código Tributario.

El proceso de lo contencioso administrativo procederá contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente. El plazo para interponer el recurso de lo contencioso administrativo 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.

Órgano Competente:

Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo se integrará con el número de Salas que la Corte Suprema de Justicia estime conveniente, en atención a la especialización en cada materia. Las Salas conocerán en única instancia, según lo normado en el artículo 221 de la Constitución Política de la República, al establecer que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso se contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.

A partir del 01 de septiembre de 1995 se creó la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que tiene como competencia conocer en forma exclusiva los asuntos de materia tributaria.

Considerando lo anterior, se puede indicar que con la Resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, y su respectiva notificación, se da agotada la vía administrativa en el procedimiento administrativo tributario en donde se discuten ajustes y multas formulados por la Administración Tributaria y genera la oportunidad al interesado legitimado en caso de continuar su desacuerdo, de poder acudir a la vía judicial a interponer y plantear el proceso contencioso administrativo, cuya regulación la encontramos en los artículos del 161 al 168 del Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República.

Por lo que se establece que en un procedimiento administrativo tributario, se da una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria.

En el procedimiento para la determinación de la obligación tributaria y el inherente al procedimiento sancionatorio tributario, los contribuyentes ejercen su derecho de defensa y de petición, mediante los recursos legales pertinentes que establece el Código Tributario, y luego de agotada la vía administrativa, pueden seguir ejerciendo su derecho de defensa en la vía judicial, mediante el proceso de lo contencioso administrativo, situación que no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala.

Lo anterior se evidencia, toda vez que actualmente el Banco de Guatemala, con base en el informe recibido de la Superintendencia de Administración Tributaria, hace efectiva la devolución total o parcialmente al exportador, en caso que el informe sea procedente.

En el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, el numeral 3) del artículo 25 de la Ley citada, no establece actualmente el proceso que deberá seguirse, es decir en caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento administrativo a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de

devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejan sin resolver su derecho de petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes, que se puedan plantear en la fase administrativa y en la fase procesal.

La Constitución Política de Guatemala establece “la obligación de tramitar y resolver” las peticiones, lo cual indica que la autoridad, en ningún caso y por ningún motivo, negará el trámite y la resolución. La negativa podría dar lugar a la acción de amparo, o recurso de amparo, fundamentado en el inciso f) del artículo 10, Decreto 1-86 Ley del Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

La Ley citada también fundamenta, el amparo en caso de que la autoridad no resuelva en el tiempo previsto (silencio administrativo), por negligencia, retardo o negativa a resolver. La Constitución establece la condición expresa, de aplicación a todo trámite administrativo. El trámite y la resolución se ajustará al procedimiento de la organización pública, o según la materia de que se trate. En materia tributaria, el trámite y la forma de resolver está prevista en el Código Tributario. Esta condición expresa es el tiempo para resolver la petición y notificar la resolución, que en ningún caso excederá de 30 días. Por lo antes indicado es importante entrar a conocer la acción de amparo de la forma siguiente:

2.4 El amparo

En nuestro ordenamiento jurídico guatemalteco, la acción de amparo esta regulada en el Decreto No. 1-86 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, y en su artículo 1, indica que su objeto es desarrollar las garantías y defensas del orden constitucional y de los derechos inherentes a la persona protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y los convenios internacionales ratificados por Guatemala.³²

La figura del amparo representa el instrumento o garantía constitucional dirigido a la tutela o protección de los derechos fundamentales de la persona, con excepción de la libertad individual, lesionados o puestos en peligro por parte de los poderes públicos o entes asimilados a la categoría de autoridad.

³² Op. Cit. Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Página 16.

Protege los derechos fundamentales, pero no la libertad individual o física, porque esta última está debidamente tutelada por el habeas Corpus o Exhibición Personal. La institución del amparo está íntimamente relacionada con conceptos relativos a la teoría del poder público, y, dentro de ella, con todo lo referente al abuso del poder público o arbitrariedad. El poder atribuido y ejercitado por las entidades públicas es un poder normado y limitado. Se debe ejercer en la forma regulados en la Constitución y las leyes del ordenamiento jurídico. Su límite preciso termina donde principian los derechos subjetivos públicos o derechos fundamentales.

El amparo, entonces, debe ser viable contra cualquier género de violación generado por los poderes públicos hacia los derechos cívicos constitucionales o contenidos en otras leyes, que en su momento, el legislador constituyente consideró dignos de protección especial.

A diferencia de otros países en los que el amparo únicamente procede a favor de derechos fundamentales contenidos en la Constitución, en nuestro país se amplía a derechos reconocidos en la Constitución y demás leyes de la República.³³

2.4.1 Naturaleza jurídica del amparo

Se inscribe el amparo dentro de la naturaleza de un proceso, y de un proceso constitucional. En efecto, sus características más sobresalientes apuntan hacia esa condición como lo veremos a continuación. Debe iniciarse por medio de una acción de amparo instaurada por persona interesada. Toda persona que se sienta agraviada en uno de sus derechos por un acto de autoridad, puede hacer uso de esa potestad jurídica de pedir al tribunal constitucional que se le ampare ante el abuso de poder. Puede iniciar el mecanismo sólo la persona directamente agraviada o con interés personal directo. El contenido de la acción es una pretensión de amparo consistente en que se mantenga a la persona en el goce de sus derechos en caso de amenaza, o bien, se le restituya en el goce de sus derechos anulando el acto lesivo, en caso de violación efectiva.

Se produce la constitución de partes, una de ellas, la postulante del amparo, y la otra, la autoridad contra la que acciona, dándose también la intervención de terceros

³³ Op. Cit. Derecho Constitucional Guatemalteco. Páginas 192/193

interesados. Se desarrolla un conjunto ordenado y sistemático de actos que abarca audiencias a las partes, período probatorio para acreditar hechos pertinentes, alegatos, día y hora para la vista, culminando con la emisión de la sentencia. Las partes tienen a su disposición el recurso de apelación, de aclaración y ampliación, ocurso de queja, etc.

Finalmente el proceso es constitucional, porque, aún cuando se tramita en su primera instancia ante un tribunal de la jurisdicción ordinaria, adquiere carácter de tribunal constitucional, y su finalidad última siempre será la de proteger los derechos fundamentales garantizados por la Constitución o implícitos en ella, manteniendo el principio de supremacía constitucional.³⁴

2.4.2 Dirigido contra actos de autoridad

El amparo solo es susceptible en contra de actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad. El hecho agravante debe emerger de alguien –individual o colectivo- que tenga la calidad de autoridad. Autoridad es la persona o grupo de personas debidamente autorizados para ejercitar una fracción del poder público.

Naturalmente el que ordena, debe estar investido de autoridad lo cual implica la posibilidad del uso de coacción para hacer cumplir sus resoluciones o determinaciones. Un acto de autoridad, en resumen, es toda actuación de una persona u órgano investido legalmente de función pública, que constituye la orden impositiva de un comportamiento, para el que existe la posibilidad cierta de hacerla cumplir coactivamente.³⁵

El tribunal constitucional guatemalteco ha declarado "...1. el amparo tiene dos funciones fundamentales: una preventiva y otra restauradora, por ello, para establecer su procedencia cuando se denuncia una amenaza de violación a un derecho garantizado por la Constitución y las leyes, es condición ineludible que la amenaza que se quiere evitar sea inminente y que provenga de un acto de autoridad, para que el amparo cumpla con prevenirlo; y, a contrario sensu, una vez cometida la violación que debió evitarse, el amparo cumple con repararla, restablecer al afectado en el goce de sus derechos transgredidos y declara que el acto que se impugna no le afecta por contravenir o

³⁴ *Ibíd.* Página. 194.

restringir cualesquiera de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes. 2. para que proceda el amparo cuando se basa en amenazas de violación a derechos que la Constitución y las leyes garantizan, es necesaria no sólo la existencia de tales amenazas, sino que las mismas provengan de un acto de autoridad, como lo establece la Constitución. En el caso subjurídico se da la circunstancia de que el acto reclamado no es acto de autoridad que reúna las características de coercibilidad, unilateralidad e imperatividad, que identifican los actos de autoridad, y por ello, no es posible hacer el examen que por esta vía se solicita".³⁶

También en términos generales, la expresión de autoridad hace referencia a una conducta inconstitucional e ilegal de la autoridad, porque viola libertades constitucionales o previstas en las leyes. A su vez, una conducta inconstitucional puede asumirse de dos maneras, o, un acto de autoridad susceptible de amparo puede efectuarse de dos formas: a) la autoridad realiza actos positivos constitutivos de una conducta de hacer en contra de lo que la Constitución ordena; b) la autoridad realiza una conducta negativa, de omisión, de no hacer o de abstención de lo que constitucionalmente es ordenado. Se produce un incumplimiento de lo regulado en la Constitución.

2.4.3 La legitimación en el proceso de amparo

Se puede definir la legitimación como la posición o situación en que se encuentran las partes (postulante y autoridad reclamada), respecto de la relación jurídica material que se discute en el amparo, la que los hace aptos o habilitados para comparecer procesalmente, ya sea para sostener y promover el acogimiento de la pretensión, o bien, para reclasificarla u oponerse a ella. La legitimación es la condición que se concretiza en las partes, incluso, antes de establecerse la relación jurídica procesal motivada por la interposición de amparo, y con mayor razón debe conservarse ya estando en pleno trámite. Por tal razón, la legitimación es un presupuesto procesal que obligadamente debe concurrir.³⁷

³⁵ *Ibíd.* Pág. 195

³⁶ *Op. Cit.* Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta 31, expediente 482-93, 1993. Página 144.

³⁷ *Op. Cit.* Sierra González, José Arturo. Pág. 201.

La legitimación se aprecia en la persona o entidad contra quién se promueve el amparo o parte demandada, en cuyo caso nos referimos a legitimación pasiva. Cuando la legitimación se aprecia en la persona que promueve el amparo, nos referimos a la activa. A continuación se examinan separadamente.

a) Legitimación activa

De acuerdo a la Constitución Política, en su artículo 265, se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar su imperio cuando la violación se hubiere consumado.³⁸ Lo mismo especifica el primer párrafo del artículo 8 y 10 de la Ley de Amparo, Exhibición personal y de Constitucionalidad.

Se infiere que están legitimados para promover amparo toda persona natural o jurídica que pueda ser titular de derechos fundamentales y que invoque un interés directo, personal y legítimo.

En cuanto a este aspecto, el tribunal constitucional, reiteradamente ha declarado que: “el solicitante del amparo debe demostrar la existencia de un agravio personal y directo, en virtud de que la legitimación activa corresponde al que tiene interés en el asunto o que demuestre ostentar la representación; ya que, a contrario sensu, estaría en contravención a lo establecido en el artículo precitado y lo que se deriva de los artículos 8, 20, 23, 34 y 49 inciso a) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad”.³⁹ De esta declaración existe doctrina legal formada, en vista de los innumerables fallos en el mismo sentido.

Dentro de este orden de ideas, tendrán la potestad de promover amparo como titulares de derechos fundamentales y siempre que posean un interés legítimo: las personas físicas, nacionales o extranjeras, las personas privadas, el Ministerio Público y el Procurador de los Derechos Humanos.

³⁸ Op. Cit. Constitución Política de Guatemala. Pág. 207.

³⁹ Op. Cit. Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta 31, expediente 556-93. Página 181

Como apoyo a lo aseverado, debe advertirse que la Constitución Política de la República, en su artículo 1, instituye al Estado de Guatemala como organizado para proteger a la persona y a la familia, con el fin de realizar el bien común. Luego, en toda la parte dogmática, designa como deber del Estado, el garantizarle a los habitantes todas las libertades y derechos fundamentales. Ninguna disposición constitucional otorga al Estado la titularidad de derechos fundamentales, sino lo señala como principal obligado y garante de las libertades y derechos fundamentales de los ciudadanos.⁴⁰

Congruente con la parte dogmática, la Ley Suprema, al tratar las garantías constitucionales y defensa del orden constitucional, institucionaliza el amparo con el fin primordial de proteger a las personas contra las amenazas o violaciones a sus derechos.

b) Legitimación pasiva

La legitimación pasiva es la situación de la parte demandada o autoridad reclamada respecto de la relación jurídica material discutida en el amparo, que la habilita para comparecer, reclasificar u oponerse a la pretensión hecha valer. Es la persona o ente productora del acto de autoridad lesivo a un derecho fundamental de un ciudadano.

De acuerdo a la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, podrá solicitarse amparo contra el poder público, incluyendo entidades descentralizadas o autónomas, las sostenidas con fondos del Estado creadas por ley o concesión o las que actúen por delegación de los órganos del Estado, en virtud de contrato, concesión o conforme otro régimen semejante. Asimismo podrá solicitarse contra entidades a las que deba ingresarse por mandato legal y otras reconocidas por ley, tales como partidos políticos, asociaciones, sociedades, sindicatos, cooperativas y otras semejantes.⁴¹

Siguiendo la naturaleza del amparo, la ley citada instituye como sujeto pasivo del amparo, primordialmente, al poder público, debiendo entenderse el poder público referido al Estado guatemalteco. Quedan fuera del ámbito del amparo, consecuentemente, la vulneración de derechos a ciudadanos guatemaltecos que pudieran producir poderes públicos extranjeros, de otros países o supranacionales. Dentro del poder público debe

⁴⁰ Op. Cit. Constitución Política de Guatemala. Página 16.

⁴¹ Op. Cit. Decreto 1-86 Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Pág. 17.

comprenderse todos aquellos entes que ejercen un poder de imperio derivado de la soberanía del Estado.

Los particulares, al igual que los poderes públicos, están obligados a respetar el ejercicio de todos los derechos y libertades públicas es cierto. Incluso, la experiencia nos muestra cotidianamente, que son múltiples las violaciones a derechos fundamentales cometidas por particulares; pero, al no ser generadoras de actos de autoridad, debe excluirse su posibilidad de formalizar una pretensión de amparo contra un particular.

2.4.4 La pretensión del amparo

La pretensión del amparo debe quedar determinada en la petición que formula el postulante al tribunal.

Se puede definir como la declaración de voluntad hecha por el postulante ante el órgano jurisdiccional constitucional, solicitándole el reconocimiento de un derecho o libertad fundamental propio, y en consecuencia, la implementación de las medidas necesarias para preservar o restablecer su libre ejercicio, con fundamento en la concretización de actos de amenaza o efectiva lesión de alguno de sus derechos emanados de actos de autoridad arbitrarios.

Como consecuencia del ejercicio de la pretensión de amparo por medio de la acción respectiva, se produce la contestación por la parte reclamada. Ambas -pretensión y contestación- conforman el objeto del proceso de amparo. Es por tal razón que, el fallo del tribunal, debe referirse y ser congruente con tales pretensiones.

El proceso de amparo no tiene por objeto una pretensión declarativa pura. Es decir, no se trata de que el tribunal haga un reconocimiento de un derecho fundamental incólume o que no haya sufrido ninguna vulneración o amenaza. La pretensión es declarativa y de condena a la vez. Por una parte, el postulante persigue el reconocimiento de su derecho fundamental, así como la suspensión definitiva o anulación del acto causante de la vulneración de un derecho, con lo que es de naturaleza declarativa. Pero por otra, pretende que el tribunal acuerde el restablecimiento o preservación de su derecho infringido, tomando todas las medidas necesarias para ello, más las sanciones de rigor.⁴²

⁴² Op. Cit. Sierra González, José Arturo. Págs. 209/210

2.4.5 Principio de definitividad del amparo

Se refiere tal regla que el Tribunal Constitucional pueda hacer el examen de fondo del amparo, el acto reclamado, tiene que haber asumido un estado procesal de definitividad, lo que implica, que tal acto ya no pueda ser atacado para modificarlo o revocarlo por ningún recurso o procedimiento regulado por la ley rectora del acto, por haber sido ya intentados.

Enfocándolo desde la posición del interponente de amparo, antes de acudir a la vía de amparo, debe agotarse los recursos y procedimientos regulados e idóneos que permitan eficazmente combatir, y por ende, variar o revocar el acto reclamado. Si tales medios de impugnación subsisten porque fueron ignorados o no usados por el postulante, el amparo es improcedente, estándole vedado al tribunal examinar la pretensión constitucional en cuanto al fondo. Algunos autores encuentran el origen de tal principio en una especie de trasplante del recurso de casación, en el cual siempre se ha declarado la imposibilidad de plantearlo si no se hubiese agotado los recursos ordinarios.

La Corte de Constitucionalidad en reiterados fallos se ha pronunciado en relación al principio de definitividad, a manera de ejemplo, se transcribe la tesis sostenida en alguno de ellos. “De conformidad con el artículo 10 inciso h) de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en materia judicial y administrativa procede el amparo cuando no obstante haberse hecho uso de los procedimientos y recursos por cuyo medio puedan ventilarse ordenadamente los asuntos de conformidad con el principio del debido proceso, subsiste la amenaza, violación o restricción de los derechos que la Constitución y las leyes garantizan”.⁴³ Es tesis en sentido positivo.

“Para pedir amparo deben agotarse previamente los recursos ordinarios, judiciales y administrativos, por cuyo medio se ventilan adecuadamente los asuntos de conformidad con el debido proceso, por lo que, al no cumplir con el requisito de la definitividad, el amparo deviene notoriamente improcedente”.⁴⁴ Es tesis en sentido negativo.

⁴³ Op. Cit. Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta 33, expediente 127-94, Pág. 28.

⁴⁴ *Ibíd.* Expediente 31-94, Pág. 41.

“El amparo es un medio extraordinario y subsidiario de la protección a las personas contra los actos de autoridad que impliquen amenaza o violación de sus derechos, por lo que previamente a solicitarlo en materia judicial o administrativa, debe cumplirse con determinadas condiciones procesales, entre las que se encuentran la de definitividad del acto contra el que se acude en amparo, contenida en el artículo 19 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Esta norma establece que para pedir amparo, salvo en los casos establecidos en esta ley, deben previamente agotarse los recursos ordinarios, judiciales y administrativos, por cuyo medio se ventilan adecuadamente los asuntos conforme el debido proceso”.⁴⁵

Debe advertirse que las tesis del alto tribunal se apoyan indistintamente en el artículo 10 letra h) o 19 de la Ley específica. La diferencia estriba en que la primera norma se refiere a que deben agotarse previamente “procedimientos o recursos”, mientras que la segunda es más restringida y exige el agotamiento de “recursos ordinarios”.

Excepciones al principio de definitividad

El principio al que nos referimos, como toda regla, admite excepciones. Así lo reconoce la doctrina en general y las diferentes legislaciones, incluyendo la nuestra.

Tales excepciones no son más que situaciones o supuestos de hecho en los cuales no tiene aplicabilidad el principio de definitividad, y por ende el Tribunal Constitucional, aún cuando no se hayan agotado los procedimientos o recursos reglados por la ley para combatir el acto reclamado, puede entrar a conocer y estudiar el asunto de fondo planteado en el amparo. Son casos en los que no funciona o se da una especie de condonación del principio de definitividad, atendiendo a la singularidad del acto reclamado, del agravio o de la situación particular de quien promueve la protección del amparo.⁴⁶

Como se puede observar el ordenamiento jurídico guatemalteco protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido, y no hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad

⁴⁵ *Ibíd.* Expediente 1287-96, Pág. 427.

lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan a las personas, por lo que al no llenarse el vacío que actualmente existe en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, podría dar lugar a una acción de amparo, por violación al derecho de petición, debido proceso y derecho de defensa, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, presentan ante el Banco de Guatemala.

2.5 Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores.

La ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas en su artículo 25, cuando se refiere al régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, establece que 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, podrán 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.⁴⁷

Por lo antes indicado se establece que los contribuyentes inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, generado por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado. La solicitud la podrán solicitar al Banco de Guatemala, por período mensual calendario vencido y por los porcentajes siguientes:

- a) El 75% cuando la devolución solicitada sea hasta por la cantidad de Q.500,000.00;
- b) Del 60% cuando la devolución sea mayor de Q.500,000.00.

⁴⁶ Op. Cit. Sierra González José Arturo. Págs. 237/239.

⁴⁷ Op. Cit. Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado. Pág. 21.

El Banco de Guatemala, para atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, abre una cuenta específica denominada Fondo IVA, que acreditará con los recursos que deberá separar de la cuenta Gobierno de la República- Fondo Común, por un mínimo del quince por ciento (15%) de los ingresos depositados diariamente en concepto de Impuesto al Valor Agregado -IVA -.

Como se observa el Estado de Guatemala a través del Banco de Guatemala, está expresamente facultado, para hacer las devoluciones del crédito fiscal a los exportadores, para lo cual abre una cuenta específica “Fondo IVA” con los recursos que separa de la cuenta del “Fondo común” del 15% de los ingresos depositados diariamente en concepto de IVA, con el cual se garantiza los fondos para el pago de las solicitudes de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

Por lo tanto de comprobarse la procedencia del derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se dediquen a actos gravados o a operaciones afectas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado; los contribuyentes inscritos en el régimen especial, que se dediquen a la exportación, y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad, y el Banco de Guatemala esta facultado para hacer las devoluciones respectivas.

2.5.1 Incorporación al Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores.

Para incorporarse a este régimen especial, los exportadores deberán presentar a la Administración Tributaria la documentación que se establece en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. La calidad de exportador se comprobará acreditando ante la Administración Tributaria uno de los requisitos siguientes:

- a) Que de sus ventas totales anuales, el cincuenta por ciento (50%) o más lo destinan a la exportación;

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

Para los efectos de su incorporación al Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, que establece el artículo 25 de la Ley, los contribuyentes exportadores deberán presentar solicitud en el Formulario para el registro en el Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, que la Administración Tributaria autorice.

En dicho formulario, para comprobar el porcentaje atribuible a exportaciones del total de sus ventas, conforme lo dispuesto en el artículo 25 literales A) y B) de la Ley, deberán consignar por mes, la información correspondiente a las ventas locales, las ventas de exportación y el total de ambas, que declararon en el último período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta.

Al formulario de solicitud deberán adjuntar lo siguiente:

- Fotocopia autenticada de la cédula de vecindad del contribuyente, si es persona individual;
- Fotocopia autenticada de la cédula de vecindad y del nombramiento del representante legal, si es persona jurídica;
- Fotocopia autenticada de su patente de comercio o su equivalente en el caso de las cooperativas; y,
- Estados financieros del último período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, certificados por el Contador que el contribuyente haya registrado ante la Administración Tributaria como tal. Dichos estados financieros deberán contener la información consignada en el formulario al que se refiere el párrafo anterior.

La administración Tributaria deberá informar al Banco de Guatemala, por medios magnéticos, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha en que emita resolución, relativa a la incorporación de nuevos contribuyentes al Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores.

3. Metodología

3.1 Conceptualización de la Hipótesis

El derecho de defensa es una garantía constitucional, establecida en el artículo 12 de nuestra Constitución Política, el cual por su importancia se estima conveniente citarlo:

“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citados, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”.

El Código Tributario en sus artículos 127 y 146 establece: Obligaciones de notificar, toda audiencia, opinión, dictamen o resolución debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.

Por lo que en esta investigación se plantea la siguiente hipótesis:

3.2 Hipótesis

Los contribuyentes exportadores en el régimen especial contenido en la ley del Impuesto al Valor Agregado, tienen la facultad de hacer uso de su derecho de defensa garantizado

en las normas constitucionales, y a un debido proceso en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

3.2.1 Variables e indicadores

Para la hipótesis central se definen las siguientes variables e indicadores, así:

VARIABLE

- Los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial contenido en la ley del Impuesto al Valor Agregado, tienen la facultad de hacer uso de su derecho de defensa garantizado en las normas constitucionales.

INDICADORES

- Número de contribuyentes inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial.
- Número de expedientes de solicitud de devolución de crédito fiscal.
- Número de resoluciones.
- Número de impugnaciones.

VARIABLE

- Los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial contenido en la ley del Impuesto al Valor Agregado, tienen el derecho al debido proceso, en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

INDICADORES

- Número de contribuyentes inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial.
- Número de expedientes de solicitud de devolución de crédito fiscal.
- Número de resoluciones.
- Número de impugnaciones.

3.3 Tipo de estudio

El tipo de estudio señala el nivel de profundidad con el cual se busca abordar, en la investigación, el objeto de estudio.

Para nuestro caso en particular, se inició con un estudio exploratorio, ya que como primer nivel de conocimiento, permitió la familiarización con el objeto de estudio, así como permitió aclarar conceptos, en relación con los contribuyentes exportadores inscritos y calificados en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, cuya devolución esta regulada en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual viola garantías constitucionales con el procedimiento administrativo que se tiene actualmente en las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores inscritos en el régimen especial de devolución ante el Banco de Guatemala.

Lo anterior fue el punto de partida, para proponer la reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que se ajuste en un adecuado procedimiento administrativo, que no viole las garantías constitucionales de los contribuyentes exportadores, como lo son el derecho de defensa, el debido proceso y derecho de petición, para lograr así una adecuada devolución del crédito fiscal a los exportadores a través del Banco de Guatemala, para luego profundizar en un nivel de conocimiento que permitió presentar como resultado final un estudio descriptivo y explicativo, con un diseño no experimental transeccional, ya que el mismo recolectó información en un solo momento, cuyo propósito fue describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado, para efectos de la información recabada en el cuestionario.

En el estudio descriptivo, se especifican las normas constitucionales y el marco jurídico guatemalteco que protegen el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición de los contribuyentes exportadores, que solicitan devolución de crédito fiscal en el régimen especial ante el Banco de Guatemala, ya que con el procedimiento que regula actualmente el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deja en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

En el estudio explicativo, el interés de la investigación se centra básicamente en explicar las razones o causas que provocan la violación al derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición, de los contribuyentes exportadores que solicitan devolución de crédito fiscal en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala.

3.4 Método de Investigación

Para la ejecución del trabajo de investigación se aplicaron los métodos de investigación inductivo y deductivo.

Método Inductivo. Debido a que este método permite partir de lo particular a lo general, en este caso se estudió el comportamiento individual de quince contribuyentes exportadores quienes quisieron colaborar con el tema objeto de estudio, que forman parte de la totalidad de contribuyentes inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, que han presentado solicitud de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala y cuyos resultados en las solicitudes efectuadas permitió determinar si se llevo el debido proceso en las solicitudes presentadas ante el Banco de Guatemala y que permiten inferir a los aspectos generales del grupo. Esto quiere decir que la improcedencia de la devolución efectuada que pueda derivarse de un contribuyente exportador, inscrito en el régimen especial, podrá inferirse a todo el grupo de contribuyentes identificados como exportadores, que se encuentran inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Método Deductivo. Debido a que permitió generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos en las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, de los contribuyentes exportadores a quienes fue posible trasladar el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

3.5 Técnicas de Investigación

3.5.1 Población

La población para el presente tema objeto de estudio, está conformada por los 235 contribuyentes individuales y jurídicos inscritos y calificados ante la Administración Tributaria como exportadores en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala. Dicha calificación esta relacionada con la magnitud de sus operaciones, que de sus ventas totales anuales, el cincuenta por ciento (50%) o más, lo destinen a la exportación. Y que tienen 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, los cuales pueden solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, dentro de los treinta días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución.

3.5.2 Muestra

La muestra, como un subgrupo de la población, está integrada por quince contribuyentes inscritos y calificados en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, con domicilio fiscal en el municipio de Guatemala, que fueron seleccionados y a quienes se les pudo trasladar el cuestionario de preguntas, y que conforme la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tienen derecho a la devolución del 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 dicha ley, los cuales pueden presentar al Banco de Guatemala solicitud de devolución del crédito fiscal en efectivo,

por período mensual calendario vencido del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria.

En el diseño del presente estudio no fue posible utilizar el muestreo probabilístico, pues no se pudo contar con la mayoría de contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ya que no todos fueron accesibles a brindar información en la investigación que se realizó objeto de estudio, por razones de confidencialidad de la información requerida en el cuestionario.

Por lo que el proceso de obtención de la información relacionada con la boleta de encuesta fue de la forma siguiente:

1. Se investigó primeramente el número de contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, para lo cual se obtuvo un resultado de 235 contribuyentes individuales y jurídicos inscritos y calificados como exportadores en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.
2. De la población total obtenida, se trató de trasladar el cuestionario de preguntas a por lo menos 60 contribuyentes exportadores inscritos y calificados en el régimen especial, en varias fases, habiendo sido contactados ya sea por vía directa, vía telefónica o vía correo electrónico, con el objeto de solicitar anuencia, a efecto de colaborar con el investigador para llenar el cuestionario de preguntas relacionadas con el tema objeto de estudio.
3. Después de lo anterior, la boleta de encuesta fue trasladada por medio de entrevistas personales y de correo electrónico, en ambos casos se recibió poca colaboración por parte de los contribuyentes para llenar el cuestionario de preguntas, en la mayoría de casos indicaron que por, razones de confidencialidad de la información requerida en el cuestionario, no era posible colaborar con el investigador.
4. Por lo que derivado de la poca colaboración de los contribuyentes exportadores encuestados por medio de entrevistas personales y de correo electrónico; en el

proceso de recolección de información por medio del cuestionario de preguntas, únicamente fue posible obtener respuestas de 15 contribuyentes exportadores inscritos y calificados en el régimen especial.

Considerando los puntos antes indicados, el tipo de muestra para la presente investigación es no probabilística, en virtud que las unidades de análisis, objeto de estudio dependían de los resultados de las solicitudes de devolución de crédito fiscal de los quince contribuyentes exportadores quienes fueron anuentes a colaborar, que han solicitado devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, cuyas respuestas a sus solicitudes, se muestran en los cuestionarios de preguntas que se pasaron a tales contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, domiciliados en el municipio de Guatemala.

Por la naturaleza del tipo de investigación, la elección de los elementos de la muestra no dependió de la probabilidad, sino de causas relacionadas en el proceso de recolección de la información de la boleta de encuesta que fue lo que definió la muestra seleccionada en la presente investigación.

Se seleccionó la muestra no probabilística por su utilidad para el diseño del estudio, ya que se requirió no tanto de una representatividad de elementos de la población, sino una cuidadosa y controlada selección de contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que han solicitado devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

3.5.3 Unidades de Análisis

Se definieron como unidades de análisis inicialmente a sesenta contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, del sector exportador con domicilios fiscales en el municipio de Guatemala, para verificar si en las solicitudes de devolución de crédito fiscal presentadas ante el Banco de Guatemala, se les resolvió con el debido proceso en sus solicitudes presentadas, y cuyos contribuyentes de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado tienen derecho a la devolución de crédito fiscal.

Sin embargo, en el proceso de recolección de la información por medio del cuestionario de preguntas, derivado de la poca colaboración de los contribuyentes exportadores encuestados por medio de entrevistas personales y de correo electrónico; que en la mayoría de casos indicaron que por razones de confidencialidad de la información requerida en el cuestionario, no era posible colaborar con el investigador, únicamente fue posible obtener respuestas de 15 contribuyentes exportadores inscritos y calificados en el régimen especial.

Por lo antes expuesto, para el presente objeto de estudio, en la encuesta elaborada únicamente se consideraron como unidad de análisis a quince contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, que fueron anuentes a prestar colaboración para llenar el cuestionario de preguntas, los cuales están relacionados con el tema objeto de investigación.

Lo anterior se hizo para lograr una coherencia entre los objetivos de la investigación y las unidades de análisis. Con ello se definió quiénes iban a ser medidos. Luego de definir las unidades de análisis (contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal) se delimitó la población que iba a ser estudiada y sobre la cual se pretendía generalizar los resultados.

3.6 Diseño de la investigación

El diseño de la investigación que se llevó a cabo fue no experimental transeccional buscando observar el comportamiento del proceso administrativo que se lleva en las solicitudes de devolución del crédito fiscal en el régimen especial que presentan los contribuyentes exportadores ante el Banco de Guatemala, para después analizarlos en un ambiente natural, investigando un número considerado de contribuyentes exportadores que han solicitado devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, y que han sido objeto de la improcedencia de devolución en forma total y parcial por parte del Banco de Guatemala, buscando determinar si se ha respetado el debido proceso en sus solicitudes de devoluciones de crédito fiscal presentadas.

3.7 Recolección de información bibliográfica

Como técnicas de investigación, se pusieron en práctica las técnicas bibliográficas y documentales, que permitieron recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

La técnica documental se obtuvo de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala y trasladados a la Administración Tributaria, para efectos de verificar la procedencia o improcedencia de la devolución solicitada. La práctica y experiencia que se da en el procedimiento para efectuar solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen especial, por parte del investigador son aspectos importantes para obtener los resultados deseados de la investigación.

La técnica bibliográfica se obtuvo del marco jurídico tributario y legal guatemalteco, que regula el debido proceso, derecho de defensa y derecho de petición, comenzando por la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Ley del Organismo Judicial, Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad y las leyes tributarias específicas aplicables al tema objeto de investigación.

Se utilizó las técnicas de fichas de trabajo, registros documentales y cuestionarios que fueron aplicados a la muestra seleccionada de contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria, que han efectuado solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, con el objeto de investigar dentro del grupo, con base a sus solicitudes, la procedencia o improcedencia de su solicitud efectuada, y la forma en que se les hizo saber tal denegatoria, que ha dejado en estado de indefensión a la mayoría de contribuyentes exportadores, en el caso de improcedencia total o parcial.

Las fuentes fueron hechos o documentos a los que se acudió y se permitió tener información. Las técnicas fueron los medios empleados para recolectar la información. Para la realización de la investigación, se acudió a fuentes primarias y secundarias de información.

Las fuentes primarias se obtuvieron por medio de información oral y escrita, la cual se recopiló directamente, de relatos de auditores tributarios profesionales que participan en la realización de auditoría de gabinete, previo a la emisión del informe que se envía al Banco de Guatemala, sobre la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución efectuada del contribuyente exportador, cuya participación se estimó necesaria. Esta información se recolectó a través de la observación, entrevistas, opinión y análisis de algunos expedientes de devolución de crédito fiscal que presentan inconsistencias en las solicitudes efectuadas ante el Banco de Guatemala.

Las fuentes secundarias de información fueron recopiladas y transcritas por otros investigadores, relacionados con el tema, que recibieron información a través de otras fuentes escritas o de profesionales tributaristas idóneos.

Sobre la base de esta información se elaboró la boleta de encuesta cuyos resultados, se presentarán en el análisis de resultados.

Las experiencias obtenidas a través del propio ejercicio profesional durante el desarrollo de la presente investigación, la unificación de criterios para la aplicación de las leyes tributarias, el análisis y estudio de expedientes de devolución de crédito fiscal, la bibliografía consultada, fundamentan el presente trabajo de investigación.

3.8 Procesamiento de la información

La boleta para la recolección de datos reunió los requisitos de confiabilidad y validez.

Los requisitos de confiabilidad y validez no fueron afectados por la improvisación, pues se tomó el tiempo necesario para elaborar la boleta. La boleta fue diseñada de acuerdo con experiencias profesionales y propias de acuerdo al objeto de estudio. La boleta se probó previamente a través de una prueba piloto a dos personas, posteriormente ya corregida se aplicó a los contribuyentes exportadores encuestados. Se buscaron las condiciones ambientales adecuadas para aplicar la boleta. Por último se cuidó la forma y la presentación de la boleta, sus instrucciones y el orden de las preguntas.

La confiabilidad permitió obtener de la aplicación repetida de la boleta a las unidades de análisis en algunos casos iguales resultados; la mayoría de respuestas comprobaron las hipótesis planteadas en la investigación.

Al concluir el proceso de llenado de la boleta, se procedió a realizar el ordenamiento de la información recabada, clasificándola y registrándola en cuadros de resumen; se desarrollaron las gráficas correspondientes con el apoyo de hojas electrónicas Excel.

También se utilizó el instrumento de análisis de contenido, para analizar los cuadros relacionados con el trabajo de investigación que aquí se presenta.

3.9 Alcances y límites

3.9.1 Geográficos

Por la localización de las unidades de análisis, el estudio se desarrollo en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, por las siguientes razones:

La localización de los domicilios fiscales de los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, se localizan en la ciudad de Guatemala.

Los expedientes que se generan en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, se localizan en la ciudad de Guatemala.

La boleta de encuesta se pasó a contribuyentes exportadores cuya localización y ámbito de labores es la ciudad de Guatemala.

3.9.2 Temporalidad

Los límites temporales de la presente investigación fue en el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2003.

4. Fundamentación legal del debido proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal.

4.1 Procedencia del Derecho al Crédito Fiscal en el Régimen Especial de Devolución a los Exportadores.

Actualmente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 16 establece la procedencia del derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se dediquen a actos gravados o a operaciones afectas por dicha Ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente; regulando a la vez que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad, y para el efecto se procederá conforme lo dispone el artículo 23 de esta ley.⁴⁸

Como se establece, de acuerdo a lo indicado en la norma legal citada, 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 la ley, exceptuando en el caso de la importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la compra de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad. El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.

También la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 18, norma lo referente a la documentación del crédito fiscal, reconociendo 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 la ley; **b)** Que dichos

⁴⁸ Op. Cit. Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado. Página 16.

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)** y que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.⁴⁹

Según este artículo, regula que se reconocerá crédito fiscal, cuando se cumpla con todos los requisitos indicados en las literales de la a) a la e), de lo contrario no procede reclamar crédito fiscal y de reclamarse el mismo sin cumplir con los requisitos establecidos legalmente podría dar motivo a un ajuste fiscal.

En lo referente al reporte del crédito fiscal, el artículo 20 de la Ley establece, que el crédito fiscal debe reportarse en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado. Las fechas de las facturas de compras y de los recibos de pago de derechos de importación legalmente extendidos, deben corresponder al mes del período que se liquida. Si por cualquier circunstancia no se reportan en el mes al que correspondan, para fines de reclamar el crédito fiscal, éstos se pueden reportar como máximo en los dos meses inmediatos siguientes.⁵⁰

Hay que considerar que el crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período; por lo que al referirse al período, de acuerdo con el numeral 7) del artículo 2 del mismo cuerpo legal, es de un mes calendario y, reconoce como crédito fiscal, únicamente, el impuesto cargado en cada período impositivo; sin embargo los contribuyentes pueden incluir los documentos dentro de los dos períodos impositivos siguientes, sin necesidad de ratificar su declaración, por lo que el espíritu de la norma que fundamenta el ajuste, es por las dificultades que encuentra el contribuyente para la captación de la documentación en el mismo mes; por lo que debe observarse esta norma, para efectos de reclamar el crédito fiscal.

Como se puede observar este artículo exige que las fechas de las facturas de compras y de los recibos de pago de derechos arancelarios a la importación, deben corresponder al

⁴⁹ *Ibíd.* Página 17.

⁵⁰ *Ibíd.* Página 18.

mes del período que se liquida, para poder reclamar el crédito fiscal correspondiente, o como máximo deben declararse en los dos meses inmediatos siguientes. De reportarse el crédito fiscal fuera del plazo legalmente establecido, en caso de una revisión fiscal podría dar motivo a un ajuste fiscal.

En cuanto al remanente del crédito fiscal a favor del contribuyente respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente.⁵¹

En lo que respecta al saldo del crédito fiscal, la ley establece, que el saldo del crédito fiscal a favor del contribuyente que resulte mensualmente de la declaración presentada a la Administración Tributaria, lo que debe trasladar al período impositivo siguiente hasta agotarlo mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto, por lo que no procederá la devolución del crédito fiscal. Se exceptúan los casos a que se refiere el artículo 23 de la presente ley.⁵²

De la norma legal citada, se establece que los contribuyentes que no sean exportadores y las que no vendan bienes o presten servicios a las personas exentas a que se refiere el artículo 8 de la ley, no tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, sino que el saldo del crédito fiscal que resulte mensualmente lo deberán trasladar al período impositivo siguiente hasta agotarlo mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto.

En lo que respecta a la devolución del crédito fiscal a los exportadores, la ley establece que 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 la ley del Impuesto al Valor Agregado.

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,

⁵¹ *Ibíd.* Página 18.

⁵² *Ibíd.* Página 19.

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 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 sólo 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.

También tienen 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 la 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 sesenta (60) días hábiles siguientes al de la presentación de la solicitud de la devolución, que deberá formular el contribuyente. La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto de que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de sesenta (60) días hábiles contados a partir de la presentación de la solicitud, la Superintendencia no emite y notifica la resolución respectiva.

Los montos de crédito fiscal no devueltos como corresponde dentro de los plazos que establece la ley, 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.⁵³

Como se puede observar, la Ley del Impuesto al Valor Agregado norma lo relativo a la procedencia del derecho al crédito fiscal, de los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes y a los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios, que se encuentren directamente vinculados en la actividad del contribuyente.

4.2 Relación jurídica tributaria con el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para establecer si el numeral 3) del artículo 25 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, es congruente con las normas constitucionales, es importante indicar lo que actualmente regula dicha norma, el cual establece: “El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en éste régimen especial de devolución. Comprobado el registro, procederá la solicitud y dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos en los numerales uno (1) y dos (2) anteriores. 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 realice auditoria de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente 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 Banco de Guatemala 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. 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.”⁵⁴

⁵³ *Ibíd.* Página 19.

De la norma legal citada, se establece que existe un vacío, toda vez que no regula el adecuado procedimiento administrativo que deberá seguirse en el caso el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indicará la improcedencia parcial o total de devolución solicitada ante el Banco de Guatemala, apegado a la Constitución Política de la República de Guatemala, con lo cual se considera que existe una ausencia de garantías constitucionales, en la norma referida, que ha dejado en estado de indefensión a los contribuyentes, que se dedican a la exportación de bienes, y que se encuentran inscritos dentro del “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores”.

4.3 Garantías del debido proceso aplicadas al régimen especial de los contribuyentes exportadores ante el Banco de Guatemala.

4.3.1 El Debido Proceso

El ordenamiento jurídico guatemalteco, establece lo referente al debido proceso en el proceso administrativo. El Código Tributario en su artículo 4, indica que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.⁵⁵

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que es fundamental mantener la libertad y los derechos de la persona, por eso mismo nuestra Carta Magna declara que el derecho de defensa y los derechos de la persona son inviolables. Parte fundamental del derecho de defensa es el derecho de ofrecer y producir pruebas y la obligación del funcionario y del empleado de tramitar toda prueba propuesta, que sea razonable. El derecho de defensa obliga al funcionario y al empelado a buscar pruebas antes de tomar la decisión y obliga al interesado si fuera necesario y posible a estar presente en toda diligencia de prueba. La médula del principio de derecho de defensa, es el derecho del interesado en una decisión fundamentada que comprenda: la consideración de los argumentos y de los hechos propuestos por el interesado, la obligación de basar la decisión expresamente en la petición y la obligación de fundamentar la decisión en normas jurídicas vigentes.

⁵⁴ *Ibíd.* Página 21.

⁵⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91 Código Tributario y sus reformas. 1991. Pág. 4.

Asimismo la Constitución Política de Guatemala en su artículo 28, regula el Derecho de Petición. Estableciendo que los habitantes de la República de Guatemala, tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la Ley.⁵⁶

De conformidad con lo anterior, la petición es un derecho constitucional. Este derecho lo ejercerá, ante cualquier autoridad, un habitante (petición individual) y varios habitantes (petición colectiva). En ambos casos, “el habitante” puede ser persona individual o jurídica. Como se observa la Constitución establece la obligación de tramitar y resolver, las peticiones, lo cual indica que la autoridad, en ningún caso y por ningún motivo, negará el trámite y la resolución correspondiente.

El debido proceso comprende un mínimo de actos: derecho de petición, garantía de defensa “preestablecido legalmente”, lo que significa que el procedimiento o proceso es regulado por una ley, anterior a la fecha en que toma la decisión administrativa o judicial, en contra de la persona. Antes de ocurrir los hechos, debe existir ley y reglamento.

Si bien es cierto que en nuestro país existe nuestra Carta Magna, que protege las garantías constitucionales como el derecho de defensa, debido proceso, y derecho de petición, es decir la Constitución Política de la República de Guatemala, a la presente fecha no se ha logrado adecuar, el debido procedimiento administrativo que regula el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en armonía con lo que establece la Constitución Política, que garantiza que los contribuyentes que dirijan individual o colectivamente peticiones a la autoridad competente, las que están obligadas a tramitarlas y deberán resolverlas conforme a la ley.

Por lo que se considera que todo derecho de petición que dirijan los contribuyentes inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala, se le debe dar el debido proceso, que constituyen 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. Esta persona ha tenido la posibilidad

⁵⁶ Op. Cit. Constitución Política de la República de Guatemala. Pág. 40.

de defenderse, o sea el ser oído, la posibilidad de presentar 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.⁵⁷

El derecho de defensa y el debido proceso es una garantía constitucional, establecida en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, el cual por su importancia se estima conveniente citarlo. “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”.⁵⁸ Diera la impresión que este artículo de nuestra Constitución es únicamente aplicable a asuntos de índole penal, pero su utilización debe darse a todo el quehacer jurídico, ya sea judicial o administrativo.

Otra norma jurídica que contempla esa garantía, 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, encontramos el artículo 8, que en su 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 sustanciación 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”.⁵⁹

Otra norma de alta jerarquía que establece lo referente al debido proceso, es la Ley de Amparo, Exhibición personal y de Constitucionalidad, al regular que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal

⁵⁷ Dirección de Asuntos Jurídicos SAT. Compilación de Leyes Tributarias. S. E. Año 2002. Página No. 11.

⁵⁸ Op. Cit. Constitución Política de la República de Guatemala. Página 23.

⁵⁹ Op. Cit. Compilación de Leyes Tributarias. Página 12.

competente y preestablecido. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias al debido proceso.⁶⁰

La Ley del Organismo Judicial en su artículo 16 también, establece lo referente al debido proceso, al regular, que es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y pre establecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud del procedimiento que reúna los mismos requisitos.⁶¹

Para no contravenir las normas del debido proceso, es menester que en el proceso administrativo tributario de determinación de obligaciones tributarias o el referente a la imposición de sanciones por infracciones, se notifique al contribuyente o responsable, las actuaciones administrativas, conforme las formalidades establecidas en el Código Tributario, de no ser así, no se le podría afectar legalmente en sus derechos. Para el efecto es conveniente que se conozca el contenido de la garantía procedimental Audiator inter partes, la cual fue invocada y aplicada en el expediente de Acción de Amparo número 163-94, conocido por la Honorable Corte de Constitucionalidad, del cual me permito citar su parte conducente: La garantía Audiator inter partes, se cumple con la notificación, que es el acto procesal mediante el que, de manera auténtica, se comunica a los sujetos procesales la resolución judicial o administrativa, cumpliendo con todas las formalidades prescritas por la ley, es decir, que debe notificarse a los sujetos que señala la ley a efecto de que puedan defenderse y oponerse, ofrecer y aportar prueba, presentar alegatos, usar medios de impugnación contra las resoluciones judiciales; de no hacerlo así se comete una violación al derecho de la debida audiencia.⁶²

La garantía Audiator inter partes o derecho a la debida audiencia, no es más que la certeza de una persona, que debe ser debidamente notificada, para que ésta pueda saber lo pretendido, defenderse y oponerse, y lógicamente al no ser notificada en la forma prescrita en la ley, se estaría violando flagrantemente esta garantía.

⁶⁰ Op. Cit. Decreto 1-86. Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Pág. 16.

⁶¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-89, Ley del Organismo Judicial y sus reformas. Edición Actualizada, 2002. Pág. 6.

También el Código Tributario en su artículo 127 establece que al no hacerse saber a los interesados en la forma legal, toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, las personas no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.⁶³

El Principio de Legalidad constitucional, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.⁶⁴ La exclusividad establecida a favor del Congreso, significa que en la ley y solo en la ley se fijarán los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria. La creación de tributos por medio de la ley; así como también el debido proceso, que deberá seguirse en las solicitudes de devolución de crédito fiscal de los exportadores, inscritos en el régimen especial. De acuerdo a lo antes indicado, se determina que en la presente investigación se propondrá la reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor, para lograr un adecuado procedimiento administrativo, apegado a la Constitución Política de la República de Guatemala, para así llenar el vacío que actualmente existe en la norma legal antes indicada.

4.3.2 El Procedimiento Administrativo Tributario

El conjunto de actos que se desarrollan en el seno jurisdiccional para la actuación y ejecución de la ley, es el procedimiento administrativo tributario.

La diferencia esencial con el procedimiento tributario consiste en que en el procedimiento tributario la relación procedimental es lineal, en tanto que en el proceso judicial es triangular, o sea que en el procedimiento administrativo la Administración Tributaria es juez y parte, y está se encuentra en uno de los extremos y el particular se encuentra en el otro extremo; en cambio, en el proceso encontramos a la Administración Tributaria en igualdad de circunstancias que el contribuyente, y como vínculo común, en un tercer punto, la autoridad jurisdiccional, ante quien se somete, para su decisión, la controversia que existe entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

⁶² Op. Cit. Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 33, sentencia del 7/9/94. Página 146.

⁶³ Op. Cit. Decreto 6-91 Código Tributario. Página 67.

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. También se puede indicar que el procedimiento tributario es el, conjunto de actos Jurídicos de Trámite y definitivos que tiene una finalidad determinada que se desarrollan en el seno de la Administración Tributaria.⁶⁵

4.3.2.1 Clasificación del Procedimiento Administrativo Tributario

El procedimiento administrativo tributario, se puede clasificar de la forma siguiente:

a) Procedimientos que generan la emisión de una resolución concluyente por parte de la Administración Tributaria.

- 1) Procedimientos para la determinación de la obligación tributaria,
- 2) Procedimiento de reconocimiento de exenciones o beneficios fiscales,
- 3) Procedimiento sancionatorio por infracciones,
- 4) Procedimiento de devolución de crédito fiscal del IVA a exportadores,
- 5) Procedimientos de gestión y recaudación,
- 6) Procedimientos de consulta,
- 7) Procedimientos de inscripción de contribuyentes y responsables, y
- 8) Procedimientos por cierres temporales de empresas o negocios por reincidencia.

b) Procedimientos que regulan los recursos para impugnar las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria.

- 1) Procedimientos de impugnación que se tramitan en la Administración Tributaria.
- 2) Procedimientos que se tramitan en la vía jurisdiccional (procedimientos contencioso administrativo).

⁶⁴ Op. Cit. Constitución Política de la República de Guatemala. Página 187.

⁶⁵ Op. Cit. Compilación de Leyes Tributarias. Pág. 27.

- 3) Procedimientos de ejecución de adeudos tributarios por la vía judicial (Económico Coactivo).⁶⁶

Para los efectos del presente trabajo de investigación, solamente se indica el proceso que se sigue en los procedimientos para la determinación de la obligación Tributaria y el inherente al procedimiento sancionatorio tributario.

4.3.2.2 Procedimiento Tributario para la determinación de la obligación Tributaria.

El procedimiento de determinación de la obligación tributaria, o sea el acto mediante el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente o responsable) o la Administración Tributaria, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma, en su regulación conforme el Código Tributario.

El procedimiento tributario está dividido en una serie de fases definidas. La complejidad que deriva, no sólo de la multiplicidad de actividades desarrolladas en su tramitación, sino sobre todo, de que algunos de los actos o momentos en que aquél se descompone pueden alcanzar una cierta individualización y autonomía funcional, llegando, no sólo a poder ser impugnados y sometidos a control jurisdiccional, sino incluso a perder su condición de meros actos de tramite para alcanzar la de actos definitivos. El procedimiento tributario, puede decirse en consecuencia, que no es un procedimiento unitario, sino una serie de procedimientos que se engarzan funcionalmente para emitir una resolución definitiva.⁶⁷

4.3.2.3 Fases del Procedimiento Administrativo para determinar la Obligación Tributaria.

A) Iniciación del procedimiento tributario

La iniciación del procedimiento tributario se produce por declaración de impuestos del sujeto pasivo, agente retenedor o responsable. La autoliquidación aparece así,

⁶⁶ Loc. Cit. Página 27.

⁶⁷ Ibíd. Página 28.

primariamente, como un acto obligatorio del contribuyente o responsable, regulado por la ley material, y susceptible de comprobación administrativa posterior, que si no se realizare, determinaría su firmeza por prescripción.

La determinación del Impuesto a través de la declaración efectuada por el contribuyente tiene por naturaleza iniciar el procedimiento, que no constituye un acto constitutivo. La contribuyente o la responsable no pueden impugnar sus propias autoliquidaciones, sino solo resoluciones administrativas modificadoras de las mismas.⁶⁸

Los procedimientos tributarios pueden iniciarse como lo establece el artículo 121 del Código Tributario, de oficio, es decir realizadas por la Administración Tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización. Como indica Sánchez Serrano en su obra “Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras”, tiene lugar en aquellos casos en que la Administración Tributaria, aún sin contar con declaración alguna y sin precisar de su actuación investigadora, por disponer ya en sus registros de datos y justificaciones suficientes, dicta en base a ellos, actos de comprobación o liquidación, que dan inicio a los procedimientos. Analizando este concepto tenemos:

- 1) El claro ejemplo de esta forma de iniciación del procedimiento tributario lo encontramos regulado en el artículo 107 del Código Tributario, cuando el contribuyente o responsable omite la presentación de la declaración o no proporciona la información necesaria para establecer la obligación. Cuando esto sucede la ley establece que previo a esa determinación, la Superintendencia de Administración Tributaria, requiera la presentación de la declaración omitida fijándole un plazo de 10 días hábiles improrrogables. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta conforme al Código Tributario, así como de las sanciones e intereses que corresponda. El otro caso, se da cuando la Administración Tributaria determina de oficio sobre una base presunta, en virtud de que el contribuyente o responsable se niega a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables.⁶⁹

⁶⁸ *Ibíd.* Página 30.

⁶⁹ *Op. Cit.* Decreto 6-91 Código Tributario y sus reformas. Página 55.

- 2) También puede iniciarse a instancia de la parte interesada con fundamento en el artículo 105 del Código Tributario o el que específicamente le asignan las leyes sustantivas tributarias. La más usual, con la presentación de la declaración tributaria. En este último caso, no resulta definido claramente por la doctrina si debe considerarse iniciando el procedimiento por la simple presentación de la declaración, en consideración a que éste es un acto del administrado y no de la Administración Tributaria, ya que el procedimiento está constituido por una serie de actos administrativos y la presentación de ésta no lo es.⁷⁰

Como puede observarse la iniciación del procedimiento tributario se produce por declaración de impuestos del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, agente retenedor o responsable. La autoliquidación aparece así, primariamente, como un acto obligatorio del contribuyente o responsable, regulado por la ley material, y susceptible de comprobación administrativa posterior, que si no se realizare, determinaría su firmeza por prescripción.

La determinación del Impuesto a través de la declaración efectuada por el contribuyente tiene por naturaleza iniciar el procedimiento, que no constituye un acto constitutivo. También los procedimientos tributarios pueden iniciarse como lo establece el artículo 121 del Código Tributario, de oficio, es decir por la Administración Tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización, ya que en el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas del Código Tributario, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Como se observa en el procedimiento tributario para la determinación de la obligación tributaria, la iniciación del procedimiento tributario se produce por declaración de impuestos del sujeto pasivo. Para el presente caso objeto de estudio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la procedencia del derecho al crédito fiscal, a los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se dediquen a actos gravados o a

⁷⁰ *Ibíd.* Página 54.

operaciones afectas por dicha Ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente.

Al proceder el derecho al crédito fiscal, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el Reglamento utilizando los formularios que proporcionará la Administración Tributaria al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.

De lo anterior se determina que previo a efectuar una solicitud de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, el contribuyente exportador deberá presentar la declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente por el cual solicita dicha devolución.

B) Verificación y Comprobación

El Código Tributario en el artículo 146 en su primer párrafo establece: La Administración Tributaria deberá verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y si se procediere, formulará los ajustes que correspondan, los notificará al contribuyente o responsable y precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.⁷¹

En esta fase del procedimiento la Administración Tributaria, con fundamento en las funciones asignadas en los artículos 98 y 100 del Código Tributario y artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, fiscalizará, comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones y demás circunstancias que condicionan o integren el hecho imponible originadas de las declaraciones o de las determinaciones de oficio que haya realizado. Regularmente en dicha fase la Administración Tributaria verifica los datos consignados en las declaraciones tributarias y los documentos adjuntos,

⁷¹ *Ibíd.* Página 74.

ya que ésta no da por aceptados incondicionalmente los datos proporcionados por los particulares en las declaraciones, sino los puede verificar y reparar. Seguidamente, la Administración Tributaria llega al acto de liquidación en base a los datos, tanto de hecho como de derecho obtenidos.

La liquidación se concibe como una serie de actos administrativos que partiendo del hecho imponible, concluye en un acto concreto y de determinación de la obligación tributaria, que la hace líquida y exigible. Nuestro derecho positivo no hace referencia en forma específica al acto de liquidación, solo se refiere a la formulación de ajustes, sin embargo, estas operaciones efectivamente se realizan en la Superintendencia de Administración Tributaria y las podemos dividir en dos categorías básicas: 1) Liquidaciones provisionales; 2) Liquidaciones definitivas

Liquidaciones provisionales: Son aquellas que se efectúan con base a los datos facilitados por el propio contribuyente o responsable y/o con la información obtenida por la Administración Tributaria. En esta etapa no se ha oído aún al contribuyente o responsable, y la liquidación provisional fundamenta la pretensión de la SAT, para efectos del acto del conferimiento de la audiencia.

Con base a lo pretendido por la SAT y dado a conocer al contribuyente, éste al conocer esa liquidación provisional elaborada por la SAT, desarrollará sus argumentos de defensa, los cuales deberá fundar con la prueba pertinente al evacuarse la audiencia.⁷²

Liquidaciones definitivas: Es el acto mediante el cual la Administración Tributaria determina la cuantía de la deuda tributaria y se hace exigible, por medio de la emisión de la resolución, la cual deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 150 del Código Tributario.⁷³

Como se observa en el procedimiento tributario para la determinación de la obligación tributaria, la verificación y comprobación, se efectúa a través de liquidaciones provisionales, en el que se fundamenta la pretensión de la SAT para efectos del acto del conferimiento de audiencia, así como de liquidaciones definitivas en la cual se determina la cuantía de la deuda tributaria y se hace exigible, por medio de una resolución

⁷² Op. Cit . Compilación de Leyes Tributarias. Pág. 32.

administrativa, la cual deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 150 del Código Tributario.

Con lo anterior se determina que si se cumple con el procedimiento administrativo tributario en la determinación de la obligación tributaria del contribuyente o responsable, procedimiento que no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal que presentan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, toda vez que en el caso de la improcedencia total o parcial de la solicitud de devolución no se le da a conocer a los contribuyentes exportadores, los fundamentos de hecho y de derecho que motivan la improcedencia de la denegatoria de la devolución solicitada, mediante resolución administrativa.

C) Audiencia

En el procedimiento administrativo tributario, efectuada la liquidación provisional, se le notifica al contribuyente o responsable, concediéndole audiencia por el plazo de 30 días improrrogables, si se tratare de ajustes, para que manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados; o dará audiencia por el plazo de 10 días si, se tratare de sanciones a imponer. En los plazos referidos el contribuyente o responsable podrá hacer uso del derecho constitucional de defensa. Al evacuarse audiencia se formularán los descargos y ofrecerán los medios de prueba que justifiquen la oposición del contribuyente o responsable, sobre lo que para el efecto pretende la Administración Tributaria. Esto conforme lo establece el artículo 146 del Código Tributario y sus reformas.

La evacuación de audiencia debe hacerse dentro del plazo de 30 días hábiles improrrogables, contados a partir del día siguiente al de la notificación. Si solo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por 10 días hábiles improrrogables.⁷⁴

Si el contribuyente o el responsable no evacua la audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago.⁷⁵

⁷³ Loc. Cit. Página 32.

⁷⁴ Op. Cit. Decreto 6-91 Código Tributario. Página 74.

Como se puede indicar que en materia tributaria la audiencia, es la oportunidad que se le concede al contribuyente para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes que se le plantean respecto a un impuesto. El segundo párrafo del artículo 146 del Código Tributario establece que la audiencia se concede para que se formulen descargos y se ofrezcan los medios de prueba que justifiquen la oposición y defensa.

Como se observa en el procedimiento tributario para la determinación de la obligación tributaria, se le concede audiencia al contribuyente o al responsable para que manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes y multas que se plantean, y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

En el presente caso objeto de estudio, que se refiere a las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que presentan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución, ante el Banco de Guatemala, no se les concede audiencia a tales contribuyentes, en el caso que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria indicará, la improcedencia de la devolución en forma total o parcialmente al exportador, no dando a conocer los fundamentos de hecho y de derecho que motivan la improcedencia de la devolución solicitada.

Con lo anterior se considera que con el procedimiento que regula actualmente el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se dejan en estado de indefensión a los contribuyentes exportadores, ya que no se les da la oportunidad que formulen descargos y ofrezcan los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa, ni mucho menos que puedan presentar los recursos legales pertinentes.

D) Período de Prueba

Todos los hechos pueden ser materia de prueba, sin embargo, no todos necesitan ser probados. Los hechos que deben ser materia de prueba, son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de las partes. En materia tributaria nuestro derecho positivo regula que podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho.⁷⁶

⁷⁵ *Ibíd.* Página 75.

⁷⁶ *Ibíd.* Página 72.

Para ello, aplicamos lo que establece el Código Procesal Civil y Mercantil, aunque en la práctica se utiliza especialmente la prueba documental.

La Administración Tributaria no admitirá las pruebas presentadas fuera de éste período, salvo, que se recabe para mejor resolver, aunque no se hubiere ofrecido.

Si se trata de ajustes formulados por la Administración Tributaria, el período de prueba es de 30 días hábiles, los cuales empiezan a correr a partir del sexto (6º) día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia, cuando el contribuyente lo haya solicitado en el propio memorial de evacuación de audiencia, sin más trámite, que se tenga que notificar.⁷⁷ Si se trata de sanciones, la Administración Tributaria, le conferirá al contribuyente el plazo de 10 días hábiles improrrogables.

Como se puede observar si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de 30 días hábiles, el cual no podrá prorrogarse. Además el período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten.

Como se observa en el procedimiento tributario para la determinación de la obligación tributaria, cuando se discuten cuestiones de hecho, el período de prueba será de 30 días hábiles, el cual no podrá prorrogarse, los cuales empiezan a correr a partir del sexto (6º) día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

En el presente caso objeto de estudio, que se refiere a las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que presentan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución, ante el Banco de Guatemala, no se les concede período de prueba, en el caso que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria indicará, la improcedencia de la devolución en forma total o parcialmente al exportador, con lo cual se considera que con el procedimiento que regula actualmente el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se dejan en estado de indefensión a los contribuyentes exportadores, ya que no se les otorga el período de prueba, para que puedan presentar, las pruebas que así lo consideren convenientes los

⁷⁷ *Ibíd.* Página 74.

contribuyentes exportadores, situación que solo ocurre en el procedimiento tributario para la determinación de la obligación tributaria.

E) Diligencias para mejor resolver

Esta es una figura utilizada en la tramitación judicial que se incluyó en la legislación tributaria, regulado en los artículos 144 y 148 del Código Tributario. Mediante ella se pretende que la Administración Tributaria cuente con más elementos de juicio antes de resolver. Esta medida puede efectuarse de oficio o a petición de parte, se haya o no evacuado la audiencia.

La ley señala que el plazo para que la Superintendencia de Administración Tributaria practique diligencias como traer a la vista cualquier documento o actuación que crea conveniente, efectuar otras diligencias o ampliar las ya realizadas, en un plazo no mayor de 15 días hábiles. Contra la resolución que ordene esta medida no cabe recurso alguno.⁷⁸

Como se observa en el procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación tributaria, se pueden dictar diligencias para mejor resolver con el fin de atraer a la vista cualquier documento o actuación que se crea conveniente, efectuar otras diligencias o ampliar las ya analizadas, procedimiento que no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que presentan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución, ante el Banco de Guatemala, ya que dichos contribuyentes se encuentran en estado de indefensión, toda vez que como no hay resolución administrativa, no se puede de oficio o a petición de parte acordar diligencias para mejor resolver.

F) Resolución

Las resoluciones pueden dividirse en:

1) Resolución por aceptación parcial de ajustes por parte del contribuyente.

⁷⁸ *Ibíd.* Páginas 73, 75.

Conforme al Código Tributario, el contribuyente o el responsable, podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva. En caso de aceptación de las sanciones dadas a conocer en la audiencia, éstas se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.⁷⁹ El expediente continuará su trámite en lo relativo a los ajustes y sanciones no admitidos por el contribuyente o responsable.

2) Resolución que se refiere a la totalidad de los aspectos referidos en el conferimiento de la audiencia.

Para ese efecto, la Administración Tributaria ha concluido la etapa de fiscalización e investigación, para poder determinar la obligación tributaria. El contribuyente también ha podido aportar los argumentos, pruebas y justificaciones sobre lo manifestado por la SAT en la liquidación provisional que le fuera notificada conforme las formalidades legales.

La Administración Tributaria procede entonces a efectuar la liquidación final, la cual quedará contenida en una resolución cuyas características fundamentales son las siguientes:

- Es un acto administrativo de naturaleza definitiva,
- Es impugnable por medio de un recurso de revocatoria,
- Pone fin al procedimiento tributario de determinación de la obligación tributaria o de la sanción respectiva, o ambos aspectos.
- Hace exigible la obligación de pago del impuesto, multa o intereses según el caso, ello al estar firme.

La ley señala que la resolución debe dictarse a los 30 días siguientes de concluido el procedimiento. Es decir, al terminar el plazo de la audiencia y/o período de prueba o de

⁷⁹ Ibíd. Página 74.

las diligencias para mejor resolver.⁸⁰ El artículo 150 del mismo cuerpo legal establece los requisitos mínimos que deberá contener la resolución.

De esta forma la Superintendencia de Administración Tributaria, se ha pronunciado expresamente, empleando su forma más usual: una resolución. Sin embargo puede, tanto en el procedimiento de determinación de la obligación como en otros procedimientos ante la Superintendencia de Administración Tributaria, presumirse la existencia de la declaración de la que fija la ley, ésta no expresa su decisión, entendiéndose según los casos, la petición denegada o resuelta favorablemente.

Como se observa en el procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación tributaria, concluido el procedimiento anterior, al del conferimiento de audiencia, la Administración Tributaria procede a emitir resolución ya sea por aceptación parcial de los ajustes por parte del contribuyente, o resolución que se refiere a la totalidad de los aspectos referidos en la audiencia, para que luego de notificada al contribuyente, las resoluciones puedan ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte, dentro de los diez días hábiles siguientes, contados a partir del día siguiente al de la última notificación.

En el presente caso objeto de estudio, que se refiere a las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que presentan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución, ante el Banco de Guatemala, no se da este procedimiento administrativo, ya que no se emite resolución administrativa por parte del Banco de Guatemala, en el caso que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria indicará, la improcedencia de la devolución en forma total o parcialmente al exportador.

Con lo anterior, se considera que con el procedimiento que regula actualmente el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se dejan en estado de indefensión a los contribuyentes exportadores, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia de la devolución, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

⁸⁰ *Ibíd.* Página 75.

G) Notificación

Es el acto procedimental, revestido de autenticidad, por medio de la cual, un servidor público, al servicio de la Administración Tributaria, hace saber al contribuyente o al responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de dicha Administración. Procediendo para ello en la forma preescrita en la ley de la materia.⁸¹

Conforme al Código Tributario se deben notificar personalmente las resoluciones que:

- Determinen tributos,
- Determinen intereses,
- Impongan sanciones,
- Confieran o denieguen audiencias,
- Decreten o denieguen la apertura a prueba,
- Denieguen una prueba ofrecida,
- Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto,
- Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo,
- Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.⁸²

Para que las resoluciones produzcan el efecto primordial que les es propio, es decir, la exigibilidad de la deuda tributaria, es preciso que sean notificadas al sujeto pasivo. La fecha de la notificación determina tanto la apertura del plazo de ingreso del tributo a la Administración Tributaria (el pago), como la iniciación del cómputo del plazo para ejercitar el recurso correspondiente cuando no se esté de acuerdo con lo resuelto. Del artículo 127 al 141 del Código Tributario se enuncia todo lo relativo a las notificaciones.

⁸¹ Op. Cit. Compilación de Leyes Tributarias. Pág. 35.

⁸² Op. Cit. Decreto 6-91. Código Tributario. Página 68.

Por lo antes indicado, se determina que en procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación tributaria, se le notifica al contribuyente o al responsable, al solicitante o interesado, un acto emanado de la Administración Tributaria, situación que no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que solicitan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, ya que en el caso que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria indicará, la improcedencia de la devolución en forma total o parcialmente al exportador, no se notifica al contribuyente exportador los fundamentos de hecho y de derecho que motivan la improcedencia de la devolución solicitada, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes exportadores, al no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

H) Recursos

Los recursos administrativos son medios de defensa del contribuyente, mediante los cuales éste pide a la Administración Tributaria la revocación total, parcial o nulidad de un acto o de una disposición de carácter inferior a la Ley.

Su finalidad es impugnatoria de actos o disposiciones preexistentes, es decir que es necesario la existencia de una resolución definitiva que cause agravio. Constituyen una garantía de los contribuyentes, por cuanto se asegura la posibilidad de reaccionar contra actos lesivos y arbitrarios de la Administración Tributaria. Se interponen ante la Administración Tributaria y son resueltos por ella, quien actúa por tanto como juez y parte.

Es una vía previa y obligatoria para poder acceder a la vía jurisdiccional, por lo que es necesario agotarla, por lo que constituye un presupuesto necesario para la interposición del Proceso de lo Contencioso-Administrativo.⁸³

Características de los Recursos Tributarios

- El recurso debe estar legalmente establecido

⁸³ Ibíd. Páginas 65, 84.

- Existencia de autoridad competente para conocer y resolver el recurso
- Existencia de resolución Tributaria
- Que sea personal y concreta
- Que cause agravio
- Que conste por escrito (salvo resolución ficta)
- Que sea nueva, es decir, que su contenido no haya sido del conocimiento del contribuyente, a través de una resolución anterior, que haya sido consentida o impugnada por parte del contribuyente.

En la Ley de lo Contencioso Administrativo, se regula lo relativo a los recursos administrativos de revocatoria y reposición, pero el artículo 17 bis de ese cuerpo legal establece las excepciones en materia laboral y tributaria, los cuales se deberán tramitar conforme el Código de Trabajo y el Código Tributario, respectivamente.⁸⁴

En materia tributaria los recursos de revocatoria y reposición se encuentran regulados entre los artículos del 154 al 159 del Código Tributario

Recurso de Revocatoria:

El Código Tributario y sus reformas en los artículos 154 y 159, establece que el Recurso de Revocatoria, debe presentarse dentro del plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación, ante el funcionario que dictó la resolución. El Superintendente o el Directorio de la SAT después de la presentación del Recurso de Revocatoria debe recabar dictamen de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio, el cual debe rendirse dentro del plazo de 15 días hábiles. Con dicho dictamen o sin él en todos los casos se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación por 15 días hábiles. En caso que el contribuyente no haga uso de su derecho de defensa a través del Recurso de Revocatoria, los ajustes quedarán firmes.⁸⁵

También se puede indicar que es el acto por medio del cual la autoridad administrativa superior decide por medio de resolución rechazar el recurso planteado, confirmar, revocar o anular la resolución emitida por la autoridad administrativa jerárquicamente

⁸⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo y sus reformas. Página 6.

⁸⁵ Op. Cit. Decreto 6-91, Código Tributario. Páginas 78, 81.

inferior, conforme con la disposiciones legales y la petición formulada bien fundamentado.

Como se puede observar en el procedimiento administrativo tributario, en los procesos que se siguen en los procedimientos para la determinación de la obligación tributaria, se pueden interponer los recursos administrativos como medios de defensa de los contribuyentes, ante la Administración Tributaria por medio de los cuales presentan sus argumentos de defensa, y los medios de prueba que considere convenientes, con los cuales se pueda evidenciar la procedencia o improcedencia de los ajustes formulados por la Administración Tributaria.

Lo anterior, no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal que presentan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, en el caso que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria indicará la improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, toda vez que no hay procedimiento a seguir en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y con ello no existe resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes, toda vez que no hay resolución que puedan impugnar mediante un recurso de revocatoria.

Recurso de Reposición:

En materia tributaria este recurso se interpone contra las resoluciones originarias (emanadas) del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, el que se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuere aplicable.⁸⁶

También se puede indicar que el recurso de reposición, es el acto por medio del cual la misma autoridad administrativa superior vuelve a conocer de la resolución emitida, pudiendo dejarla sin efecto, confirmándola, conforme las disposiciones legales, medios de convicción generados y la petición formulada bien fundamentada.

⁸⁶ *Ibíd.* Página 81.

Como se puede observar en el procedimiento administrativo tributario, en los procesos que se siguen en el procedimiento para la determinación de la obligación tributaria, se puede presentar recurso de reposición contra las resoluciones originadas del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Lo anterior no se evidencia que ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal que presentan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, ya que no hay procedimiento a seguir en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y con ello no existe resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes, toda vez que no hay resolución que puedan impugnar mediante un recurso de reposición.

Procedimiento:

El procedimiento a seguir en la tramitación de estos recursos de naturaleza jerárquica, está fundamentalmente regulado en los artículos 154, 156 y 159 del Código Tributario y el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria en su artículo 47 establece que: “Los recursos administrativos que los contribuyentes puedan interponer en contra de las resoluciones dictadas por la SAT en materia tributaria, se tramitarán de conformidad con las normas del Código Tributario y las leyes aduaneras. En contra de las resoluciones originarias del Directorio procede el recurso de reposición, el cual será resuelto por el mismo Directorio. En contra de las resoluciones originarias del Superintendente, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el Directorio. En contra de las resoluciones originadas de los Intendentes, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el Superintendente. Resuelto el recurso que corresponda contra la resolución originaria, se tendrá por agotada la vía administrativa.”⁸⁷

Para interponer el recurso de revocatoria o reposición se requiere que:

⁸⁷ Acuerdo número 2-98 Reglamento Interno de SAT. 1998. Página 18.

- 1) El contribuyente esté legitimado para interponer este recurso, es decir que se tramita a instancia de parte, es además opcional para los contribuyentes. El memorial de interposición del recurso, deberá llenar los requisitos establecidos para la primera solicitud, establecidos en el artículo 122 y 154 del Código Tributario.⁸⁸

En el supuesto que no se cumpla con los requisitos, la Superintendencia de Administración Tributaria, no podrá rechazar ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas.

- 2) Plazo: El plazo para interponerlo es de diez días (10) hábiles a partir de la última notificación. Debe interponerse por escrito ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Ley establece que el contribuyente con el solo hecho de manifestar su inconformidad con la resolución recurrida, aunque en el memorial no indique que se trata de una revocatoria, se tramitará como revocatoria, por lo que denota su antiformalismo.

- 3) Concesión o denegatoria para su trámite. El funcionario ante quien se interpone el recurso, la ley indica que debe únicamente limitarse a conocer o denegar el trámite del mismo. En esta fase se dan dos situaciones: a) Si concede el trámite del recurso, no puede seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones a la autoridad administrativa superior, que corresponda, en el plazo de 5 días hábiles; b) Si lo deniega, deberá razonar su rechazo y notificarlo.

Este procedimiento que ocurre en la determinación de la obligación tributaria, no se da en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que solicitan los contribuyentes exportadores ante el Banco de Guatemala, toda vez que el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no regula ningún procedimiento a seguir, en el caso el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indique la improcedencia total o parcial de las solicitudes presentadas ante el Banco de Guatemala,

⁸⁸ Op. Cit. Decreto 6-91 Código Tributario. Páginas 65, 79.

por los contribuyentes exportadores, ya que no existe resolución administrativa, que pudiera ser impugnada en la siguiente instancia administrativa.

Ocurso:

Cuando se deniegue el recurso de Revocatoria, el interesado tiene la oportunidad de ocurrir ante la autoridad administrativa superior de la SAT, Directorio o Superintendente, según el caso, dentro del plazo de los 3 días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se conceda el recurso de revocatoria. En este caso, la autoridad administrativa superior de la SAT, solicita informe a la dependencia que denegó el trámite de la revocatoria para que informe dentro del plazo de 5 días hábiles. Cuando la autoridad jerárquica superior lo estime indispensable, pedirá el expediente original seguidamente resuelve la autoridad jerárquica superior el ocurso y lo notifica, la cual debe hacerse dentro de los 10 días hábiles siguientes de emitida la resolución.⁸⁹

La autoridad jerárquica superior emitirá resolución dentro del plazo de 15 días contados a partir del momento en que se presentó el ocurso, pudiendo ésta concederlo o denegarlo. Si la autoridad superior declara sin lugar el ocurso se impondrá al recurrente una multa de Q. 1,000.00 y ordenará que se archiven las diligencias. Si la autoridad superior no resuelve el ocurso en quince días, se tendrá por otorgado.⁹⁰

El ocurso que ocurre en el procedimiento de la determinación de la obligación tributaria, no se da en las solicitudes de devolución de crédito fiscal a los exportadores, ante el Banco de Guatemala, ya que este trámite únicamente se da cuando se deniega el recurso de revocatoria, y en el caso de las solicitudes de devolución de crédito fiscal, no existe resolución administrativa, ante la cual pueda interponerse recurso de revocatoria.

I) Audiencias a la Asesoría Técnica del Directorio y a la Procuraduría General de la Nación

Una vez enviado el expediente relacionado con la revocatoria a la autoridad jerárquica superior, recabará dictamen y dará audiencia a las siguientes dependencias: 1) Dictamen

⁸⁹ Ibíd. Página 79.

⁹⁰ Ibíd. Página 80.

de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, que deberá emitirlo en 15 días hábiles; 2) Concederá audiencia a la Procuraduría General de la Nación en todos los casos, es decir, obligatoriamente debe concederla. La misma deberá emitir opinión en la audiencia que se le concede de 15 días hábiles.⁹¹

Este procedimiento administrativo tributario, de dar audiencias a la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio y a la Procuraduría General de la Nación, no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, solicitan ante el Banco de Guatemala, ya que no existe ninguna resolución administrativa notificada al exportador de la improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, que pueda ser impugnada mediante un recurso de revocatoria por parte del contribuyente, y que se necesitare recabar dictámenes a dichas dependencias del Estado.

J) Silencio Administrativo

Si transcurrido el plazo de 30 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 de 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.⁹²

Este procedimiento administrativo tributario, del silencio administrativo, no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, solicitan ante el Banco de Guatemala, toda vez que no existen actuaciones que se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponde, y se tenga por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo

⁹¹ Ibíd. Página 81.

⁹² Ibíd. Página 80.

efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo; ya que no existe ninguna resolución administrativa notificada al exportador de la improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, que pueda ser impugnada mediante un recurso de revocatoria por parte del contribuyente, y que se encuentren en estado de resolver.

K) Resolución Final

La autoridad jerárquica superior, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Superintendente, según el caso, resolverá el recurso de revocatoria, confirmado, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida dentro del plazo de 30 días hábiles de elevado a su consideración el recurso, debiendo posteriormente notificar la misma, al interponente o al interesados si los hubiere.

El recurso de reposición sigue el mismo trámite del de revocatoria, en lo que fuere aplicable, conforme el artículo 158 del Código Tributario.

Como se observa con la Resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, con esta resolución y su notificación, se da agotada la vía administrativa en el procedimiento administrativo tributario y genera la oportunidad al interesado legitimado en caso de continuar su desacuerdo, de poder acudir a la vía judicial a interponer y plantear el proceso contencioso administrativo, cuya regulación la encontramos en los artículos del 161 al 168 del Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República.

Considerando lo antes expuesto, se determina que en el procedimiento para la determinación de la obligación tributaria, los contribuyentes ejercen su derecho de defensa y de petición, mediante los recursos legales pertinentes que establece el Código Tributario, y luego de agotada la vía administrativa, pueden seguir ejerciendo su derecho de defensa en la vía judicial, mediante el proceso de lo contencioso administrativo, situación que no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala.

El procedimiento anterior no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, solicitan ante el Banco de Guatemala, ya que no existe ninguna resolución administrativa notificada al exportador de la improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, que pueda ser impugnada mediante un recurso de revocatoria por parte del contribuyente, y que pueda ser resuelta por la autoridad jerárquica superior, o sea el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Lo anterior se evidencia toda vez que actualmente, en el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, el numeral 3) del artículo 25 de la Ley citada, no establece actualmente el proceso que deberá seguirse, es decir en caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento administrativo a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejan sin resolver su derecho de petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes, que se puedan plantear en la fase administrativa y en la fase procesal.

Por lo que se considera que al no notificarse al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron la improcedencia total o parcial de la devolución, se viola su derecho de petición, debido proceso y derecho de defensa de los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución, ya que el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no regula actualmente el vacío que existe en dicha norma.

4.4 Procedimiento para obtener la devolución del crédito fiscal en el Régimen Especial a los Exportadores, ante el Banco de Guatemala.

- A)** 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, solicitarán 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. La declaración deberá contener los requisitos que se indican en el Anexo No. 1.

Una vez presentada la declaración de solicitud de devolución de crédito fiscal y efectuada la devolución del crédito a favor del exportador, deberá proceder conforme lo establece el numeral 5) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De conformidad con lo normado en el artículo 25 numeral 1) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los exportadores que se encuentren registrados y activos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, podrán solicitar al Banco de Guatemala, en el formulario declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal a los exportadores, la devolución de la forma siguiente:

- a) Por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del crédito fiscal declarado por período mensual calendario vencido, siempre que el mismo no exceda de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00).
- b) Si el crédito fiscal solicitado excede de Q.500,000.00, solicitarán la devolución de hasta el sesenta por ciento (60%) del respectivo crédito fiscal declarado . En ambos casos siempre que la declaración del período impositivo por el cual solicitan la devolución haya sido presentada a la Administración Tributaria conforme lo establece la Ley.

Dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para presentar la declaración correspondiente al período de imposición mensual, el Banco de Guatemala, recibirá la declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, a la cual los exportadores deberán adjuntar fotocopia del formulario de declaración mensual del impuesto, o del acuse de recibo de la SAT, en el caso de declaración electrónica.

Además presentarán, detalle de las exportaciones, el de sus proveedores del período con indicación del crédito fiscal que a cada uno corresponde y del ingreso al país de las respectivas divisas; y un detalle de las facturas comerciales o documentos equivalentes que respaldan las exportaciones realizadas. Cuando por la naturaleza de la actividad exportadora no hayan realizado exportaciones en el período por el cual solicitan la devolución, podrán omitir el último de estos detalles, en cuyo caso especificarán en la solicitud dicha situación.

El Banco de Guatemala podrá rechazar las solicitudes que no cumplan con los requisitos establecidos en la Ley y en el reglamento, así como las que contengan enmiendas, tachaduras o correcciones.

- B)** En el artículo 25 numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que para la actualización del registro de exportadores, el exportador deberá presentar ante la Dirección, cada seis meses, en enero y julio de cada año, una declaración jurada de información de exportaciones realizadas, que contenga los datos siguientes:
- a)** Detalle de las pólizas de exportación o formularios aduaneros, según correspondan y de las facturas comerciales que las respaldan;
 - b)** El valor FOB de cada una las exportaciones por las que solicitó devolución de crédito fiscal en este régimen; y,
 - c)** Detalle de las constancias de liquidación de las divisas, conforme a la legislación cambiaria vigente.⁹³

Si el exportador omite presentar la información anterior, la Administración Tributaria lo excluirá temporalmente del registro y del régimen especial de devolución del crédito fiscal, hasta que cumpla con actualizar la información requerida.

Conforme a lo establecido anteriormente se determina, que los contribuyentes exportadores que se encuentren inscritos para operar en el Registro especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, para mantener actualizado su

⁹³ *Ibíd.* Página 22.

registro, deberán presentar a la Administración Tributaria, en los meses de enero y julio de cada año y en el formulario que ésta autorice, la declaración jurada de actualización del registro al régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores. En esta declaración consignarán la información de las ventas declaradas durante el semestre por el cual recibieron devoluciones de crédito fiscal por parte del Banco de Guatemala, especificando: Las ventas locales, las ventas de exportación y el total de ambas ventas; y, el monto de devoluciones recibidas, que declararon como débito fiscal en el período en que recibieron dicha devolución.

A la declaración jurada deberán acompañar la documentación que se indica en el Anexo No. 2.

El listado de quienes conserven su condición de inscritos dentro del régimen especial de devolución, será trasladado por la SAT al Banco de Guatemala, dentro de los cinco (5) primeros días hábiles de los meses de agosto y febrero de cada año. La omisión de un contribuyente dentro de dicho listado, tendrá por efecto su exclusión temporal del régimen.

El incumplimiento respecto de la presentación de la solicitud o su presentación fuera de los meses de enero y julio de cada año, hará que el exportador sea excluido temporalmente del régimen especial. En caso de las solicitudes respecto de las cuales se hubieren omitido parte de los requisitos correspondientes, la reincorporación del contribuyente y por consiguiente su derecho a solicitar devolución de crédito fiscal dentro del mismo, se rehabilitará a partir de la fecha en que sea notificada la resolución que se emita tras el cumplimiento de dichos requisitos. El derecho a solicitar devolución así habilitado, se ejercerá en observancia del plazo al que se refiere el numeral 1 del artículo 25 de la Ley. En estos casos, la SAT trasladará el correspondiente listado al Banco de Guatemala, a más tardar dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes.

- C)** El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en éste régimen especial de devolución. Comprobado el registro, procesará la solicitud y dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el

cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 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 realice auditoria de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente 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 Banco de Guatemala 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. 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.⁹⁴

El artículo 28 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que en caso de ser procedente la devolución solicitada, el Banco de Guatemala, al autorizar la devolución de crédito fiscal a los exportadores y de acuerdo a lo que establece el artículo 25, numeral 3), de la Ley, únicamente podrá utilizar a solicitud del contribuyente exportador, cualquiera de las formas siguientes de pago:

- 1) Por medio de cheque no negociable. El Banco de Guatemala emitirá cheque de gerencia no negociable, con cargo a la cuenta "Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores". En este caso la entrega de dicho documento se efectuará al propio contribuyente exportador o a su representante legal, quienes se identificarán y acreditarán la calidad con que actúan, respectivamente, de conformidad con la ley;
- 2) Por medio de acreditamiento en cuenta. El Banco de Guatemala acreditará la cuenta encaje del banco del sistema designado por el exportador, con recursos de la cuenta "Fonda IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los

⁹⁴ Ibíd. Página 23.

exportadores". En este caso, la declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal a exportadores, deberá ser presentada al Banco por el propio contribuyente exportador o por su representante legal, quienes se identificarán y acreditarán la calidad con que actúan, respectivamente, de conformidad con la ley.⁹⁵

- D)** Con base en la autorización de devolución del crédito fiscal, el Banco de Guatemala acreditará la cuenta encaje del banco del sistema designado por el exportador, con los fondos necesarios para efectuar la devolución del crédito fiscal a cada exportador.
- E)** El exportador, en su declaración del período de imposición en que haya recibido la devolución, deberá consignar como débito fiscal, el monto de la devolución que le efectuó el Banco de Guatemala, al cual restará el crédito fiscal del período y el de períodos anteriores si los hubiere. Si el débito fiscal resulta mayor que el crédito fiscal, deberá enterar la diferencia como impuesto a pagar. Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la Administración Tributaria que se lo devuelva, conforme lo establece el artículo 23 de la ley del IVA, al finalizar cada período trimestral o el período de liquidación definitiva anual, del Impuesto Sobre la Renta del exportador. Una vez verificada la procedencia de la devolución, la Administración Tributaria emitirá la autorización respectiva para que el Banco de Guatemala, cancele dicho saldo con cargo a la cuenta Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores.⁹⁶

De conformidad con el artículo 25, numeral 5), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes exportadores registrados en el Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, deberán declarar como débito fiscal el monto de la devolución de crédito fiscal recibida por parte del Banco de Guatemala, en el mismo período impositivo mensual en que reciban dicha devolución.

⁹⁵ Acuerdo Gubernativo 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1997. Página 18.

⁹⁶ Op. Cit. Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado. Página 24.

Asimismo, deberán declarar el monto total del crédito fiscal del período inmediato anterior que sirvió de base para solicitar la devolución, el cual sumarán el crédito fiscal del período impositivo, para establecer el monto total del crédito fiscal del período por el que están declarando. Al monto total del crédito fiscal así determinado le restarán el débito fiscal por la devolución recibida y por las ventas gravadas en el mercado local, si las tuvieren. Si resultare impuesto a pagar, deberán enterarlo a las cajas fiscales al presentar la declaración del período impositivo correspondiente, y si resultare saldo de crédito fiscal para el siguiente período, tomarán éste de base para solicitar la devolución al Banco de Guatemala.

Los contribuyentes exportadores de bienes que opten por solicitar a la 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 acumulado a la declaración del siguiente período mensual, ni deberán solicitar al Banco de Guatemala su devolución.⁹⁷

- F)** Las devoluciones que autoricen, tanto el Banco de Guatemala como la Dirección, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de la prescripción que establece el Código Tributario.⁹⁸
- G)** El Banco de Guatemala sólo podrá afectar la cuenta Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores, para acreditar en la cuenta encaje de cada banco del sistema, los fondos que utilizará para la devolución del crédito fiscal a los exportadores.⁹⁹
- H)** El Banco de Guatemala para cubrir los costos y gastos relacionados con la administración de las devoluciones, descontará de cada devolución, un cuarto del uno por ciento (1/4 del 1%) del monto de crédito fiscal devuelto.¹⁰⁰

⁹⁷ Op. Cit. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Página 19.

⁹⁸ Op. Cit. Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado. Página 24.

⁹⁹ Loc. Cit. Página 24.

¹⁰⁰ *Ibíd.* Página 25.

- I)** Para los efectos del control y fiscalización de las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, el Banco de Guatemala deberá informar a la Dirección, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la finalización de cada mes, el estado de la cuenta Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores; el monto total de las devoluciones efectuadas en el mes inmediato anterior; y la información siguiente:
- a)** El nombre completo o razón social y el número de identificación tributaria (NIT) de cada exportador;
 - b)** Detalle del monto de cada devolución; y,
 - c)** El banco del sistema que la hizo efectiva y la fecha en que se efectuó la operación. La Superintendencia de Bancos vigilará y fiscalizará la aplicación de los fondos para la devolución del crédito fiscal a los exportadores, por medio del Banco de Guatemala y los bancos de sistema, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo y en las disposiciones legales aplicables. Cuando la Administración 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.¹⁰¹
- J)** El artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que por no cubrir su costo de administración y control, tanto la Dirección como el Banco de Guatemala se abstendrán de tramitar las solicitudes de devolución de crédito fiscal que sean por montos menores de dos mil quetzales (Q. 2,000.00), por lo que los contribuyentes deberán acumular los créditos fiscales de meses siguientes, hasta que su solicitud sea como mínimo por dicha cantidad.

El Banco de Guatemala, para dar trámite a la "Declaración jurada de la solicitud de devolución especial de crédito fiscal a exportadores, ante el Banco de Guatemala", verificará únicamente los aspectos siguientes:

¹⁰¹ Ibíd. Página 25.

- 1). Que el exportador se encuentre registrado en el régimen especial ante la Dirección; y,
- 2). Que la información consignada en la "Declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal a exportadores, ante el Banco de Guatemala" coincida con los datos contenidos en el respectivo registro de la Dirección y con los datos del formulario "Declaración y recibo de pago del Impuesto al Valor Agregado", del período al cual corresponde la devolución que solicitan.

Cuando por motivo de verificación posterior, la Dirección determine ajustes al débito fiscal o al crédito fiscal devuelto, informará por escrito al Banco de Guatemala para que éste proceda conforme a lo que establece el artículo 25, numeral 6), de la Ley.¹⁰²

Como se puede observar en el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desarrolla el procedimiento que se deberá seguir para solicitar, tramitar y resolver las solicitudes de devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, en el régimen especial de devolución, lo cual de lo normado en el numeral 3) del citado artículo, se establece que viola garantías constitucionales con el procedimiento administrativo que se tiene actualmente en las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores inscritos en el régimen especial.

Por lo que con la presente investigación se pretende, llenar el vacío del numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y hacer que esa norma sea acorde a la Constitución; para lograr un adecuado procedimiento administrativo, apegado a la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud de existir una ausencia de garantías constitucionales, en la norma referida, que ha dejado en estado de indefensión a los contribuyentes, que se dedican a la exportación de bienes, y que se encuentran inscritos dentro del "Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

¹⁰² Op. Cit. Acuerdo Gubernativo 311-97. Página 19.

Lo anterior se evidencia toda vez que actualmente, el Banco de Guatemala, con base en el informe recibido de la Superintendencia de Administración Tributaria, hace efectiva la devolución total o parcialmente al exportador, en caso que el informe sea procedente.

En el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, el numeral 3) del artículo 25 de la Ley citada, no establece actualmente el proceso que deberá seguirse, es decir en caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

4.5 El Debido Proceso en el procedimiento de devolución del crédito fiscal

4.5.1 Derecho de Defensa

Los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial contenido en la ley del IVA, tienen la facultad de hacer uso de su derecho de defensa garantizado en las normas constitucionales.

Al analizar la variable anterior planteada en la hipótesis de la investigación, se determinó que constitucionalmente el derecho de defensa es inviolable. La garantía de derecho de defensa que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 12, es fundamental para mantener la libertad y los derechos de la persona. Por eso mismo, declara que la defensa de la persona y sus derechos, son “inviolables”. La declaración es genérica, en el sentido que se aplica a toda clase de procedimientos, procesos, situaciones y actos relacionados, vinculados o de interés de la persona. La garantía es de efecto inmediato.

En Guatemala el derecho de defensa, se hace valer por medio de recursos administrativos y judiciales, propios de cada proceso, y en última instancia, por medio de la acción de amparo. La garantía obliga a que la persona sea oída o escuchada antes de que se tome una decisión administrativa y judicial, en su contra. La doctrina jurídica del Derecho Administrativo enseña que la condena o la privación de derechos de la persona, debe estar precedida del deber de advertir e invitar a la persona a que se defienda.

El artículo 12 constitucional, es la base de presunción de inocencia de la persona. La inocencia se afirma o se elimina, después de que la persona pudo defenderse y ejercitar su derecho de defensa. El debido proceso es “una garantía” en la administración y en los tribunales. El debido proceso administrativo debe ser suficiente, sin embargo es objeto de revisión posterior en los tribunales, en los casos en que se revisa el fondo del asunto. Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condenen o afecten derechos de una persona.

En virtud de la supremacía constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas que establece la Constitución, por lo que en materia administrativa, como en cualquier otra, el derecho de defensa y el de audiencia deben sostenerse plenamente.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, ha declarado al referirse al derecho de defensa lo siguiente: “...la condena o privación de derechos de una persona puede ser legítima sólo si ha tenido como antecedente la debida noticia al interesado con la oportunidad de una adecuada defensa. De ahí que el derecho al proceso legal, contenido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, es elemento esencial del derecho de defensa e involucra todo el conjunto de garantías que deben revestir los actos y procedimientos, siendo presupuesto básico del contradictorio que quede trabada la litis mediante la notificación hecha de conformidad con la ley....el derecho de defensa constituye la garantía de los demás derechos y libertades incorporados a la Constitución, por lo que cuando este derecho es violado o hay amenaza de su violación, debe colocarse al perjudicado bajo la protección del amparo, a

efecto de restituirle, cuando proceda, en la situación jurídica vulnerada. La garantía de audiencia es ineludible para que se cumpla el derecho de defensa; su importancia en el proceso administrativo es incuestionable, pues mediante ella se permite el acceso bilateral a la jurisdicción común, que habrá que dirimir o resolver el conflicto de intereses que se hubiera suscitado entre personas determinadas y cumplir con el objeto del procedimiento, que consiste en garantizar los derechos de los administrados y asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general; esta garantía se cumple mediante la notificación...”¹⁰³

En el campo administrativo y en el campo judicial, la defensa de la persona se hace efectiva “concediendo audiencia”. La conducta prohibida es sancionada, como dice la Constitución Política, mediante “proceso legal”. El “proceso legal” o “debido proceso”, comprende reglas, principios y etapas que integran el procedimiento administrativo ante autoridad administrativa y del proceso judicial ante juez. “Debido proceso”, por definición, es el procedimiento o proceso sujeto a la ley; en el sentido de que lo establece la ley sin que pueda ser modificado por funcionarios administrativos y judiciales, excepto que la ley autorice la modificación.

Comúnmente la defensa se hace efectiva concediendo audiencia y/o notificando un acto administrativo a la persona.

- Proceso legal comprende el procedimiento administrativo ante la autoridad.
- Proceso judicial ante juez.
- Prestablecido significa que el proceso legal debe estar previamente regulado en la ley. Los tribunales encargados de juzgar deben ser comunes y públicos.

Como puede observarse el artículo 12 de la Constitución Política que se refiere al derecho de defensa, no es aplicable únicamente a asuntos de índole penal; también debe observarse a todo el que hacer jurídico, ya sea este judicial o administrativo.

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que es fundamental mantener la libertad y los derechos de la persona, por eso mismo nuestra Carta Magna declara que el derecho de defensa y los derechos de la persona son inviolables. Parte

¹⁰³ Op. Cit. Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta No. 36. Expediente 500-94. Página 36.

fundamental del derecho de defensa es el derecho de ofrecer y producir pruebas y la obligación del funcionario y del empleado de tramitar toda prueba propuesta, que sea razonable. El derecho de defensa obliga al funcionario y al empleado a buscar pruebas antes de tomar la decisión y obliga al interesado si fuera necesario y posible a estar presente en toda diligencia de prueba. La médula del principio de derecho de defensa, es el derecho del interesado en una decisión fundamentada que comprenda: la consideración de los argumentos y de los hechos propuestos por el interesado, la obligación de basar la decisión expresamente en la petición y la obligación de fundamentar la decisión en normas jurídicas vigentes.

4.5.2 El Debido Proceso

Los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial contenido en la ley del IVA, tienen el derecho al debido proceso, en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Al analizar la variable anterior planteada en la hipótesis de la investigación objeto de estudio, se determinó que el debido proceso es una serie de actuaciones administrativas o jurisdiccionales, en donde se cumple con un emplazamiento legal, o sea la persona a quién se le pudiera afectar en su derecho, ha sido debidamente notificada de esa posibilidad de resultar afectado. Esta persona ha tenido la posibilidad de defenderse, o sea el ser oído, la posibilidad de presentar medios de prueba, el planteamiento de recursos legales, 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.

En la Ley del Organismo Judicial también encontramos el basamento legal que contempla el debido proceso, el cual en su artículo 16 establece: “Debido Proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos”.

Para no contravenir las normas del debido proceso, es menester que en el proceso administrativo de devolución de crédito fiscal a los exportadores en el régimen especial, se notifique al contribuyente o al responsable, las actuaciones administrativas, conforme las formalidades establecidas en el Código Tributario; de no ser así, no se podrá afectar legalmente en sus derechos.

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

Asimismo la Constitución Política de Guatemala en su artículo 28, regula el Derecho de Petición. Estableciendo que los habitantes de la República de Guatemala, tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la Ley. De conformidad con lo anterior, la petición es un derecho constitucional. Este derecho lo ejercitará, ante cualquier autoridad, un habitante (petición individual) y varios habitantes (petición colectiva). En ambos casos, “el habitante” puede ser persona individual o jurídica. Como se observa la Constitución establece la obligación de tramitar y resolver, las peticiones, lo cual indica que la autoridad, en ningún caso y por ningún motivo, negará el trámite y la resolución correspondiente.

El debido proceso comprende un mínimo de actos: derecho de petición, garantía de defensa “preestablecido legalmente”, lo que significa que el procedimiento o proceso es regulado por una ley, anterior a la fecha en que toma la decisión administrativa o judicial, en contra de la persona. Antes de ocurrir los hechos, debe existir ley y reglamento.

Si bien es cierto que en nuestro país existe nuestra Carta Magna, que protege las garantías constitucionales como el derecho de defensa, debido proceso, y derecho de petición, es decir la Constitución Política de la República de Guatemala, a la presente fecha no se ha logrado adecuar, el debido procedimiento administrativo que regula el

numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en armonía con lo que establece la Constitución Política, que garantiza que los contribuyentes que dirijan individual o colectivamente peticiones a la autoridad competente, las que están obligadas a tramitarlas y deberán resolverlas conforme a la ley.

4.6 Presentación de los resultados obtenidos en el análisis de la encuesta elaborada para recabar información relacionada con el tema: “El Debido Proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala”.

Los datos de la encuesta de la muestra seleccionada, trasladada a los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, se presentan en el siguiente orden.

1. Se presenta la pregunta en el orden en que se encuentra en la boleta.
2. Seguidamente se presenta el cuadro que contiene el resumen de los resultados obtenidos por cada pregunta.
3. Posteriormente se presentan las gráficas con los resultados obtenidos, al pie de cada gráfica se revela la fuente de donde se obtuvo la información.
4. Finalmente se hace una breve descripción del análisis e interpretación de los resultados.

Bajo el esquema indicado en los puntos del 1 al 4 se proceden a presentar los resultados de este capítulo.

Previo a la presentación de resultados es importante destacar que el instrumento de medición que se seleccionó para la recolección de datos fue un cuestionario (Apéndice I).

Este instrumento se aplicó para obtener las observaciones y mediciones de las variables de la operacionalización de la hipótesis.

Se elaboró y aplicó la boleta a quince contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, con el fin de establecer si al momento de plantear su solicitud ante el Banco de Guatemala, fue resuelto favorable o desfavorable la devolución solicitada y que medios de defensa utilizaron para defenderse en caso de la improcedencia total o parcialmente de la solicitud de devolución efectuada.

A continuación los resultados obtenidos:

CUADRO No. 1

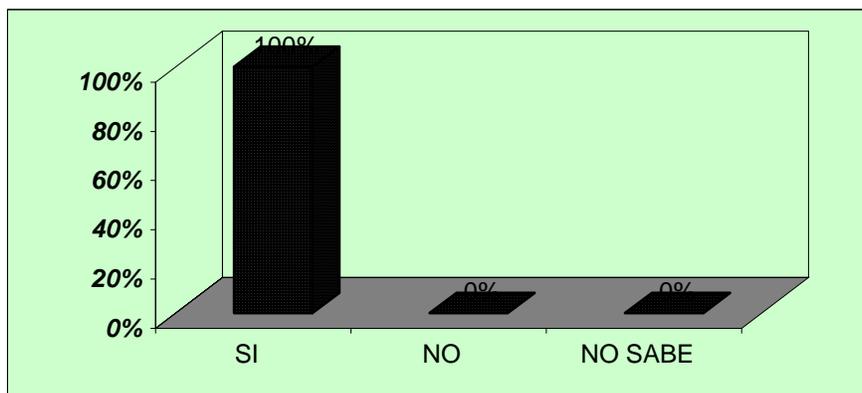
¿Es usted contribuyente que llena los requisitos legales para inscribirse en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, ante la Administración Tributaria?.

SI	15	NO	0	NO SABE	0	TOTAL	15
	100%		0%				100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 1

¿Es usted contribuyente que llena los requisitos legales para inscribirse en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, ante la Administración Tributaria?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados, el 100% indicaron que si llenan los requisitos legales para inscribirse en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, ante la Administración Tributaria.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6%, de la población total quienes indicaron que si llenan los requisitos legales para inscribirse en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

CUADRO No. 2

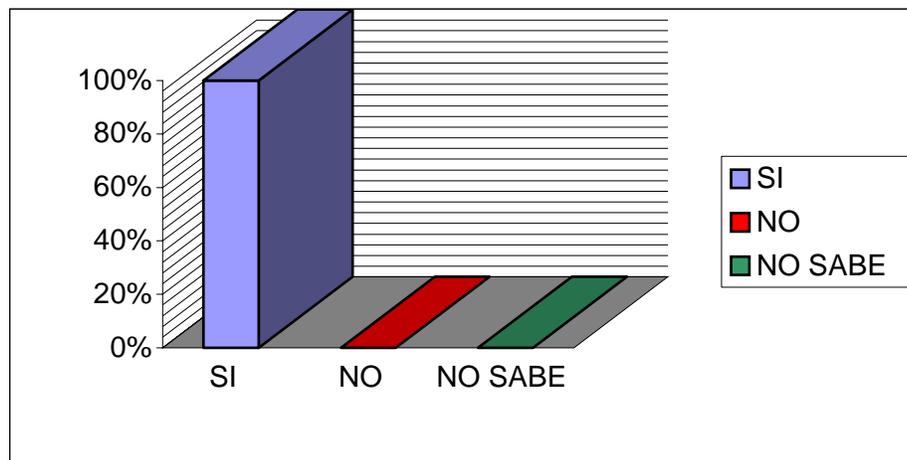
¿Se encuentra usted inscrito en el régimen especial de devolución de crédito fiscal?.

SI	15	NO	0	NO SABE	0	TOTAL	15
	100%		0%				100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 2

¿Se encuentra usted inscrito en el régimen especial de devolución de crédito fiscal?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 100% indicaron que si se encuentran inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, quienes indicaron que se encuentran inscritos en el régimen especial de devolución de crédito fiscal.

CUADRO No. 3

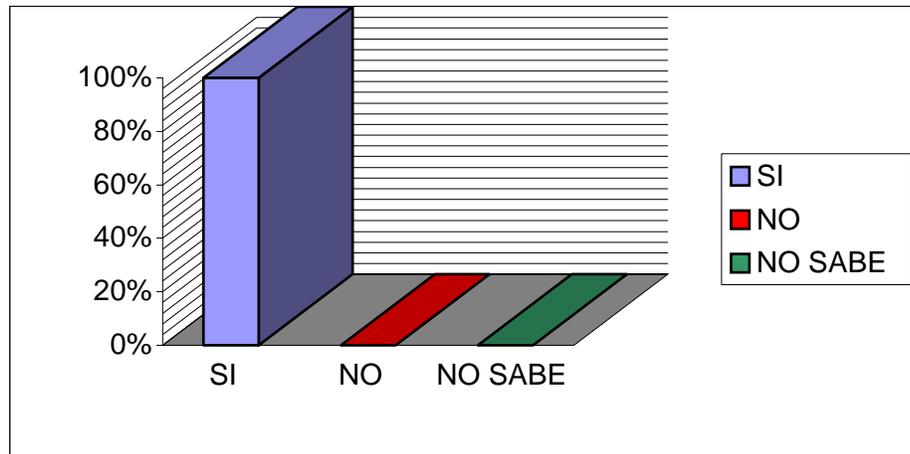
¿Ha solicitado usted devolución de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala?.

SI	15	NO	0	TOTAL	15
	100%		0%		100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 3

¿Ha solicitado usted devolución de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 100% indicó que han efectuado solicitud de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, quienes indicaron que han solicitado devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

CUADRO No. 4

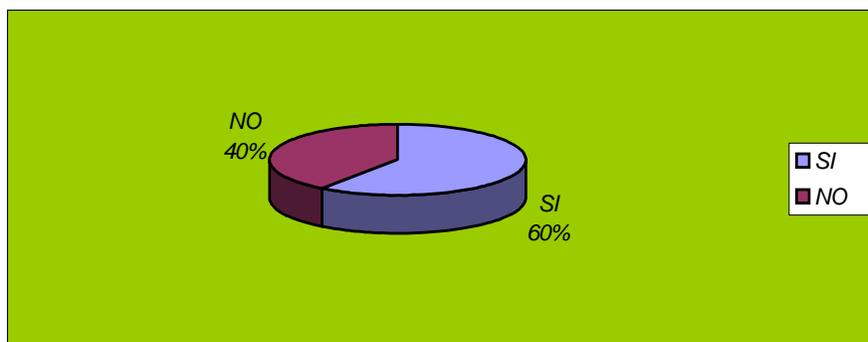
¿En las solicitudes de devolución del crédito fiscal, el Banco de Guatemala, le ha hecho efectivo la devolución del crédito fiscal solicitado?.

SI	9	NO	6	TOTAL	15
	60%		40%		100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 4

¿En las solicitudes de devolución del crédito fiscal, el Banco de Guatemala, le ha hecho efectivo la devolución del crédito fiscal solicitado?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 40% respondió que en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, el Banco de

Guatemala no le hizo efectivo la devolución de crédito fiscal solicitado. El 60% respondió que si se le ha hecho efectivo la devolución del crédito fiscal solicitado en forma parcial.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, al 3.6% se le hace efectivo la devolución del crédito fiscal solicitado, en forma parcial y total, y al 2.4% no se le hace efectivo la devolución del crédito fiscal solicitado.

CUADRO No. 5

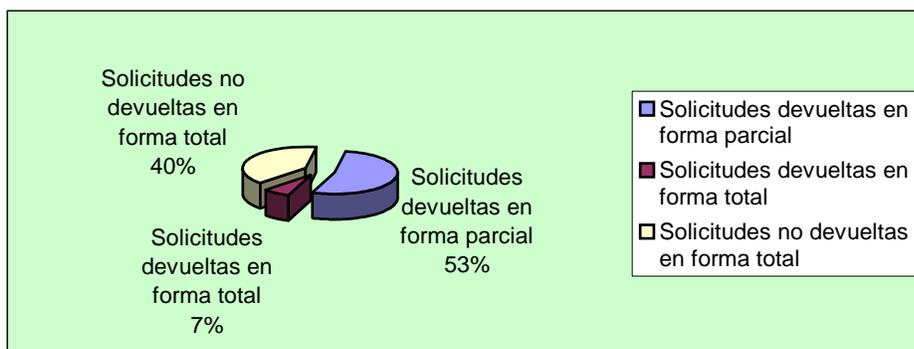
¿Si de la pregunta anterior su respuesta es SI, la devolución del crédito fiscal solicitado fue parcial o total?.

	Número de Contribuyentes Encuestados	Porcentaje
Solicitudes al Banco de Guatemala, devueltos en forma parcial	8	53%
Solicitudes al Banco de Guatemala, devueltos en forma total	1	7%
Solicitudes al Banco de Guatemala, no devueltos en forma total	6	40%
TOTAL	15	100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 5

¿Si de la pregunta anterior su respuesta es SI, la devolución del crédito fiscal solicitado fue parcial o total?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 53% respondió que se les devolvió crédito fiscal en forma parcial. El 40% respondió que se les denegó en forma total la devolución del crédito fiscal y solicitudes devueltas en forma total fue del 7%. Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, al 3.2% se le hace efectivo la devolución del crédito fiscal en forma parcial y al 2.4% no se le hace efectivo la devolución del crédito fiscal solicitado, y al 0.4% se le hace efectivo la devolución total del crédito fiscal solicitado.

CUADRO No. 6

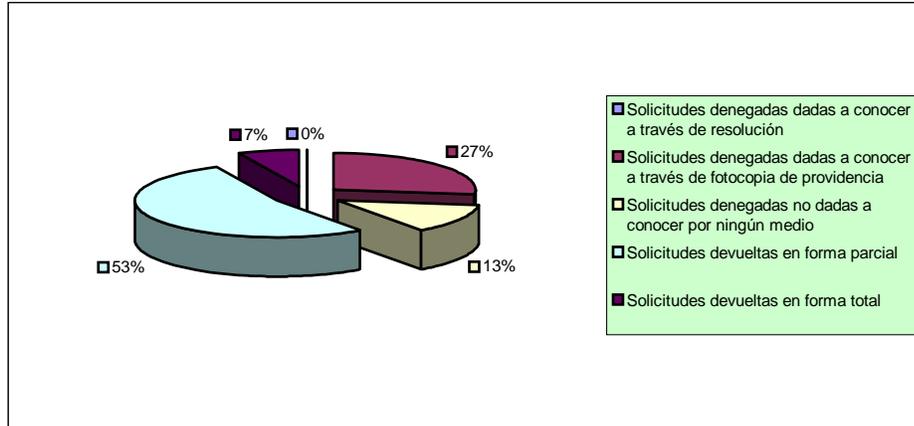
¿Si de la pregunta CUATRO su respuesta es NO. Esta negativa la conoció a través de alguna notificación de resolución u otro medio o por ningún medio?.

	Número de Contribuyentes Encuestados	Porcentaje
Solicitudes denegadas dadas a conocer a través de resolución	0	0%
Solicitudes denegadas dadas a conocer a través de fotocopia de providencia	4	27%
Solicitudes denegadas no dadas a conocer por ningún medio	2	13%
Solicitudes al Banco de Guatemala, devueltos en forma parcial	8	53%
Solicitudes al Banco de Guatemala, devueltos en forma total	1	7%
TOTAL	15	100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 6

¿Si de la pregunta CUATRO su respuesta es NO. Esta negativa la conoció a través de alguna notificación de resolución u otro medio o por ningún medio?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 0% corresponde a solicitudes denegadas dadas a conocer a través de resolución, el 27% corresponde a solicitudes dadas a conocer a través fotocopia de providencia, el 13% corresponde a solicitudes denegadas no dadas a conocer por ningún medio, así también el 53% corresponde a solicitudes de los exportadores devueltas en forma parcial, y el 7% corresponde a solicitudes devueltas en forma total.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, el 1.2% conocen su denegatoria de solicitud por medio de fotocopia de providencia, el 0.8% no lo conocen por ningún medio que les permite ejercer su derecha de defensa.

CUADRO No. 7

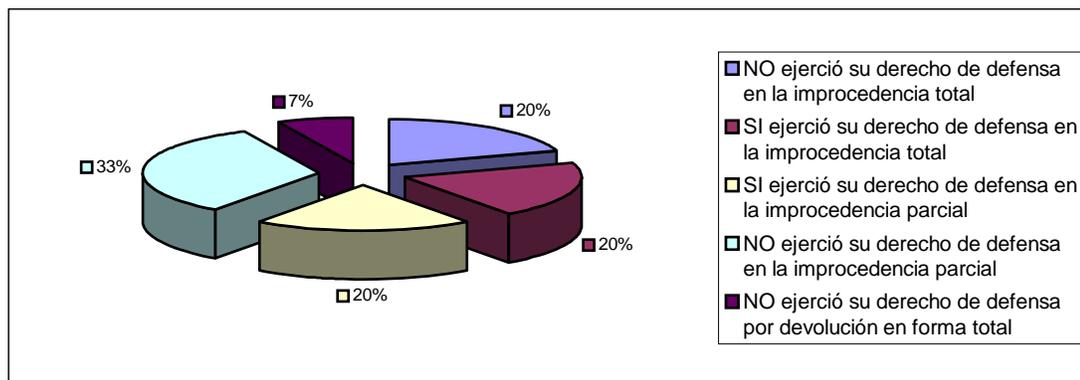
¿Ejerció su derecho de defensa al impugnar la repuesta negativa del Banco de Guatemala, en la solicitud de devolución efectuada?.

	Número de Contribuyentes Encuestados	Porcentaje
No ejerció su derecho de defensa en la improcedencia total de la devolución	3	20%
SI ejerció su derecho de defensa en la improcedencia total de la devolución	3	20%
SI ejerció su derecho de defensa en la improcedencia parcial de la devolución	3	20%
NO ejerció su derecho de defensa en la improcedencia parcial de la devolución	5	33%
NO ejerció su derecho de defensa por devolución efectuada en forma total	1	7%
TOTAL	15	100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 7

¿Ejerció su derecho de defensa al impugnar la repuesta negativa del Banco de Guatemala, en la solicitud de devolución efectuada?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar de la gráfica anterior del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 20% indicaron que no ejercieron su derecho de defensa en la improcedencia total de la devolución; y el 20% indicaron que sí. En la improcedencia parcial de la devolución solicitado el 33% indicaron que no ejercieron su derecho de defensa, y el 20% indicaron que sí. Y el 7% indicaron que no ejercieron su derecho de defensa, porque se les devolvió el total del crédito fiscal solicitado.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, el 1.2% ejercen su derecho de defensa en la improcedencia total de la devolución, de igual forma el 1.2% ejercen su defensa en la improcedencia parcial de la devolución efectuada. Así también de cada 15 contribuyentes exportadores el 2% no ejercen su derecho de defensa en la improcedencia parcial, y el 1.2% tampoco ejercen su derecho de defensa en la improcedencia total de la devolución.

CUADRO No. 8

¿Qué medios de defensa utilizó para la impugnación de la respuesta negativa del Banco de Guatemala?.

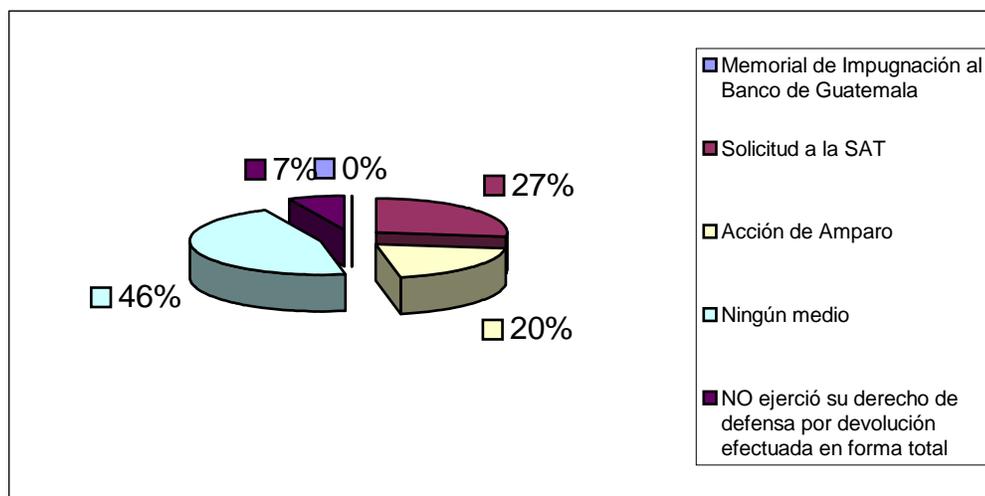
	Número de Contribuyentes Encuestados	Porcentaje
Memorial de Impugnación al Banco de Guatemala	0	0%
Solicitud a la SAT	4	27%
Acción de Amparo	3	20%
Ningún medio	7	46%
NO ejerció su derecho de defensa por devolución efectuada en forma total	1	7%
TOTAL	15	100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

A continuación se presenta la gráfica No. 8

GRAFICA No. 8

¿Qué medios de defensa utilizó para la impugnación de la respuesta negativa del Banco de Guatemala?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 46% indicaron que no ejercieron ningún medio de defensa en la respuesta negativa del Banco de Guatemala en las solicitudes de devolución de crédito fiscal. El 20% ejerció su derecho de defensa a través de acción de amparo, y el 27% indicó que ejerció su

derecho de defensa mediante solicitud a la SAT. El 0% corresponde a memorial de impugnación al Banco de Guatemala y el 7% no ejerció su derecho de defensa por devolución efectuada en forma total.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, el 2.8% no ejercen ningún medio de defensa en la respuesta negativa del Banco de Guatemala; el 1.2% ejercen su defensa a través de acción de amparo; y el 1.6 ejercen su defensa presentando solicitud a la SAT, y el 0.4% No ejercen su derecha de defensa porque se les devuelve el crédito fiscal solicitado al Banco de Guatemala.

CUADRO No. 9

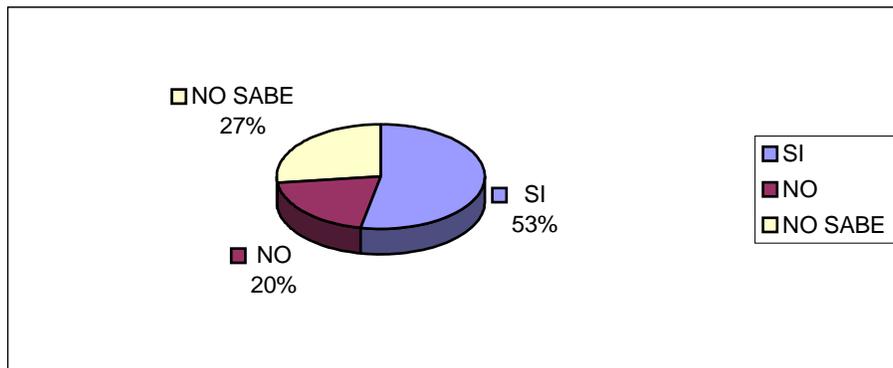
¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del derecho de petición, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.

SI	8	NO	3	NO SABE	4	TOTAL	15
	53%		20%		27%		100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 9

¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del derecho de petición, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 53% indicaron que si existe violación a la garantía constitucional del derecho de petición en las solicitudes de devolución de crédito fiscal a los exportadores. El 17% indicaron que no existe violación y el 33% indicaron que no saben si existe violación a la garantía constitucional del derecho de petición en las solicitudes de devolución efectuadas ante el Banco de Guatemala. Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, el 3.2% indican que si existe violación a la garantía constitucional del derecho de petición; el 1.2% indicaron que no existe violación al derecho de petición, y el 1.6% indicaron que no saben si existe violación a la garantía constitucional del derecho de petición en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

CUADRO No. 10

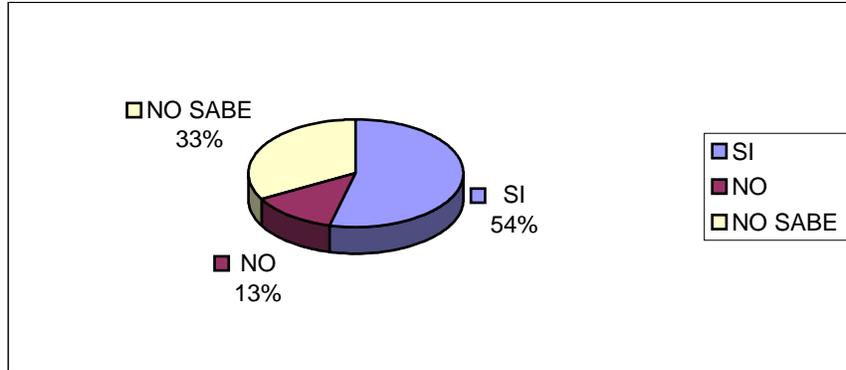
¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del debido proceso, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.

SI	8	NO	2	NO SABE	5	TOTAL	15
	54%		13%		33%		100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 10

¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del debido proceso, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 54% indicaron que si existe violación a la garantía constitucional del debido proceso en las solicitudes de devolución de crédito fiscal a los exportadores. El 13% indicaron que no existe violación al debido proceso y el 33% indicaron que no saben si existe violación a la garantía constitucional del debido proceso en las solicitudes de devolución efectuadas ante el Banco de Guatemala.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, el 3.2% indican que si existe violación a la garantía constitucional del debido proceso; el 0.8% indicaron que no existe violación al debido proceso, y el 2% indicaron que no saben si existe violación a la garantía constitucional del debido proceso en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

CUADRO No. 11

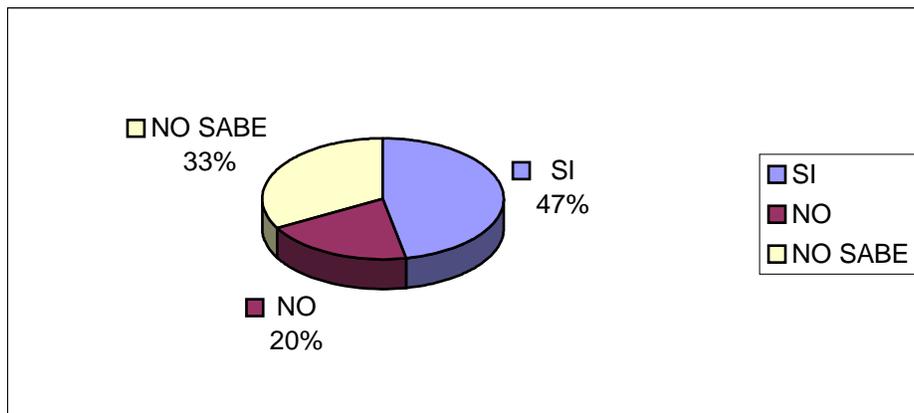
¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del derecho de defensa, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.

SI	7	NO	3	NO SABE	5	TOTAL	15
	47%		20%		33%		100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 11

¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del derecho de defensa, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar en la gráfica anterior que del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 47% indicaron que si existe violación a la garantía constitucional del derecho de defensa en las solicitudes de devolución de crédito fiscal a los exportadores. El 20% indicaron que no existe violación al derecho de defensa y el 33% indicaron que no saben si existe violación a la garantía constitucional del derecho de defensa en las solicitudes de devolución efectuadas ante el Banco de Guatemala.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, el 2.8% indican que si existe violación a la garantía constitucional del derecho de defensa; el 1.2% indicaron que no existe violación al derecho de defensa, y el 2% indicaron que no saben si existe violación a la garantía constitucional del derecho de defensa en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

CUADRO No. 12

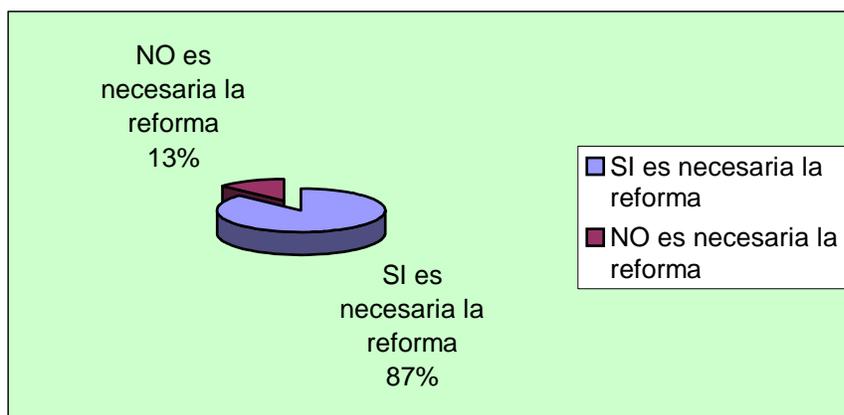
¿Considera usted que es necesario una reforma al numeral 3 del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que norme un procedimiento administrativo adecuado, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.

SI	13	NO	2	TOTAL	15
	87%		13%		100%

FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

GRAFICA No. 12

¿Considera usted que es necesario una reforma al numeral 3 del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que norme un procedimiento administrativo adecuado, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.



FUENTE: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, que efectuaron solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

Como se puede observar del 100% de los contribuyentes exportadores encuestados el 87% indicaron que si es necesario una reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que norme un procedimiento administrativo adecuado, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala. Y únicamente el 13% indicó que no es necesaria la reforma.

Lo anterior permite generalizar las actitudes y comportamientos obtenidos de los quince contribuyentes exportadores a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionados con el tema objeto de estudio, a la totalidad de contribuyentes que no fueron analizados.

Por lo que de un total de 235 exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial, se encuestaron a quince exportadores que representan un 6% de la población total, por lo que de éste porcentaje, se determina que de cada 15 contribuyentes exportadores, el 5.2% indican que si es necesario la reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que norme un procedimiento administrativo adecuado, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala; y el 0.8% indican que no es necesaria la reforma a la norma legal antes citada.

5. Necesidad de formular un proyecto de reforma

5.1 Fundamentación

Derivado de los resultados obtenidos en el trabajo de investigación y por la importancia del tema: **“El Debido Proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala”**; se considera necesario proponer la reforma del numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que se ajuste en un adecuado procedimiento, que no viole las garantías constitucionales de los contribuyentes, como lo son el derecho de defensa, el debido proceso y derecho de petición, para lograr así una adecuada devolución del crédito fiscal a los exportadores, a través del Banco de Guatemala, al considerar la importancia de los puntos siguientes:

- La garantía de derecho de defensa que establece la Constitución, es fundamental para mantener la libertad y los derechos de la persona. Por eso mismo declara que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. La declaración es genérica, en el sentido que se aplica a toda clase de procedimientos, procesos, situaciones y actos relacionados, vinculados o de interés de la persona. La garantía es de efecto inmediato. En Guatemala se hace valer por medio de recursos administrativos y judiciales, propios de cada proceso, y en última instancia por medio de amparo.
- La Constitución Política, establece que los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de 30 días. La Constitución establece “la obligación de tramitar y resolver” las peticiones, lo cual indica que la autoridad, en ningún caso y por ningún motivo, negará el trámite y la resolución correspondiente. Así también la Corte de Constitucionalidad ha considerado que se viola el derecho de petición cuando las solicitudes escritas se dejan indefinidamente sin respuesta y en reiteradas oportunidades ha declarado que la autoridad administrativa transgrede ese derecho cuando no resuelve en el plazo que consigna el artículo 28 de la Constitución.

- La inobservancia a las garantías constitucionales señalados, en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ocasiona una problemática legal en las solicitudes de devolución de crédito fiscal que solicitan los contribuyentes exportadores ante el Banco de Guatemala, que afectan las garantías constitucionales, que dan lugar a la procedencia de la acción de amparo regulado en el ordenamiento jurídico guatemalteco, el cual señala que esta acción, se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución Política y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado. Siendo el amparo una protección de los derechos de la persona cuando a ésta se le ha inferido agravio, no puede tenerse como causa fenecida aquella en la que una de las partes no ha tenido oportunidad de defensa, o que se le haya privado de sus derechos sin las garantías del debido proceso.
- En virtud de la supremacía constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas de la Constitución, por lo que en materia administrativa, como en cualquier otra, el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición deben sostenerse plenamente, a efecto de observar los principios que rigen la Administración Pública como lo son el de legalidad y juridicidad.
- La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la procedencia del derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se dediquen a actos gravados o a operaciones afectas por dicha Ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente; regulando a la vez que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, y podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido, del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala, dentro de los treinta días hábiles siguientes al vencimiento del plazo

para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución.

- La Ley del Impuesto al Valor Agregado también regula específicamente lo relacionado con el procedimiento, requisitos y plazo para las devoluciones de crédito fiscal a los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes, que se encuentran inscritos dentro del “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

Por lo antes indicado, se establece que si bien es cierto en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se verifica la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución hecha, no se regula el procedimiento a seguir en el supuesto que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indique la improcedencia de la solicitud formulada; es decir en el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, la norma citada no establece el debido proceso que deberá seguir el Banco de Guatemala, por lo que en el caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes.

5.2 Propuesta de reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que norme un procedimiento administrativo adecuado en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala.

Considerando lo antes indicado, con los resultados obtenidos en la presente investigación se pretendió llenar el vacío que existe en el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y hacer que esa norma sea acorde a la Constitución Política de la República, y poder beneficiar a los contribuyentes exportadores inscritos y

calificados ante la Administración Tributaria, en el “régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores”, que se dediquen a la exportación de bienes y conforme a la ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal, que solicitan al Banco de Guatemala.

Por lo que la propuesta de reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para hacerlo congruente con las normas constitucionales, garantizando un debido proceso en las solicitudes de devolución de crédito fiscal que solicitan los contribuyentes exportadores inscritos y calificados en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, se considera reformarlo de la forma siguiente:

DECRETO NÚMERO 00-2005

EL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA,

CONSIDERANDO:

Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abuso de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

CONSIDERANDO:

Que la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenida en el Decreto Número 27-92 y sus reformas, norma el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial a los exportadores, por lo que se hace necesario introducir reformas al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para hacerlo congruente con las normas constitucionales, para garantizar un debido proceso en las solicitudes de devolución de crédito fiscal que solicitan los contribuyentes exportadores en el régimen especial de devolución, ante el Banco de Guatemala.

POR TANTO:

En el ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171, incisos a) y c), de la Constitución Política de la República de Guatemala.

DECRETA:

La siguiente:

Reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República y sus reformas

ARTÍCULO 1.- Se reforma el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, el cual queda así:

- “3) El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en éste régimen especial de devolución. Comprobado el registro, procederá la solicitud y dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos en los numerales uno (1) y dos (2) anteriores. 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 realice auditoria de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente al exportador, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. Si dicho informe no se recibe dentro del plazo establecido para el efecto, el Banco de Guatemala 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. En todos los casos, la devolución se hará por medio de cheque no negociable o bien mediante acreditamiento en su cuenta del banco designado por el exportador.

En caso que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indicara la improcedencia de la devolución en forma total al exportador del crédito fiscal solicitado, el Banco de Guatemala deberá remitir el expediente completo formado en dicho Banco, a la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la recepción del informe, para que ésta le de el trámite correspondiente a la solicitud de devolución del contribuyente.

Asimismo, si el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indicara la improcedencia de la devolución en forma parcial al exportador del crédito fiscal solicitado, el Banco de Guatemala hará la efectiva devolución parcial del crédito fiscal solicitado a la parte correspondiente, por el monto no objetado por la Administración Tributaria; seguidamente deberá remitir el expediente completo formado en el Banco de Guatemala a la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la recepción del informe, para que ésta le de el trámite correspondiente a la solicitud de devolución del contribuyente por el monto restante del crédito fiscal solicitado inicialmente, indicando a la vez el monto que fue devuelto al contribuyente en forma parcial.

En los casos en que el Banco de Guatemala, remita los expedientes a la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, por el crédito fiscal objetado por dicha Superintendencia, ya sea en forma parcial o total, las solicitudes de devolución de crédito fiscal, se tramitarán conforme lo establece el artículo 23 de ésta Ley, en el entendido que para éstos casos, deberá resolverse en el mismo plazo indicado como si fuera una solicitud en forma trimestral y el Banco de Guatemala, deberá notificar al contribuyente la decisión administrativa correspondiente”.

ARTÍCULO 2.- El presente decreto entrará en vigencia el día de su publicación en el Diario Oficial.

Pase al Organismo Ejecutivo para su Sanción, Promulgación y Publicación.

CONCLUSIONES

De acuerdo a la hipótesis planteada, los objetivos propuestos, el trabajo de investigación realizado sobre el tema: “El Debido Proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala” y los resultados obtenidos, se puede concluir en lo siguiente:

1. El numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, actualmente viola garantías constitucionales como lo son el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que solicitan devolución de crédito fiscal en el régimen especial ante el Banco de Guatemala, ya que no establece el procedimiento a seguir en caso el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria indicara la improcedencia parcial o total de la devolución solicitada por el contribuyente exportador; con esto se confirma la hipótesis planteada.
2. En el proceso de devolución de crédito fiscal a los exportadores inscritos en el régimen especial que regula actualmente el numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se estableció que si bien es cierto se verifica la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución hecha, no se regula el procedimiento a seguir en el supuesto que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indique la improcedencia de la solicitud formulada; es decir en el caso de la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, la

norma citada no establece el debido proceso que deberá seguir el Banco de Guatemala, en caso de improcedencia de la solicitud de devolución en el régimen especial del crédito fiscal a los exportadores, no hay procedimiento a seguir en la norma referida, y con ello no existe una resolución administrativa notificada legalmente, que de a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; dejando en estado de indefensión a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, toda vez que no hay resolución que les de a conocer el porque de la improcedencia, y con esto dejando sin resolver su petición y no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes. Con esto se confirma la hipótesis planteada.

3. Se determinó que dentro de la legislación tributaria vigente, existe el procedimiento administrativo tributario de determinación de la obligación tributaria, en el que a los contribuyentes se les concede audiencia para que manifiesten su conformidad o inconformidad con los ajustes y multas formulados por la Administración Tributaria, para que éstos puedan impugnarlos y ofrecer los medios de prueba que consideren convenientes, para que luego de analizados los argumentos y los medios de prueba aportados en la evacuación de audiencia, la Administración Tributaria emite la resolución que en derecho corresponde, la cual es notificada legalmente a la parte correspondiente, siendo motivo de impugnación mediante un recurso de revocatoria o de reposición según corresponda, para luego concluir las fases del procedimiento administrativo tributario, mediante una resolución final emitida por la autoridad superior de la Administración Tributaria, en este caso el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El contribuyente también puede hacer uso del proceso de lo contencioso administrativo, el cual se presenta ante la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en el plazo 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.

El procedimiento administrativo tributario no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen

especial, solicitan ante el Banco de Guatemala, ya que no existe ninguna resolución administrativa notificada al exportador, de la improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, que pueda ser impugnada mediante los recursos que la ley establece.

4. En nuestro ordenamiento constitucional, el poder tributario normativo del Estado, se apoya sustancialmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, en las que se establecen los límites dentro de los que el Estado debe desarrollar dicha potestad. Por lo que las leyes tributarias específicas aplicables al tema objeto de estudio, no deben violar garantías constitucionales, sino que deben ser acordes a lo que la Constitución establece.
5. De conformidad con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, el derecho de defensa constituye la garantía de los demás derechos y libertades incorporados a la Constitución, por lo que cuando este derecho es violado o hay amenaza de su violación, debe colocarse al perjudicado bajo la protección de la acción de amparo, a efecto de restituirle, cuando proceda, en la situación jurídica vulnerada. La garantía de audiencia es ineludible para que se cumpla el derecho de defensa; su importancia en el proceso administrativo es incuestionable, pues mediante ella se permite el acceso bilateral a la jurisdicción común, que habrá de dirimir o resolver el conflicto de intereses que se hubiera suscitado entre personas determinadas y cumplir con el objeto del procedimiento, que consiste en garantizar los derechos de los administrados y asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general; esta garantía se cumple mediante la notificación.
6. Basándonos en los resultados obtenidos del tema objeto de estudio, y la percepción de los contribuyentes exportadores inscritos y calificados ante la Administración Tributaria en el régimen especial de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, que la introducción de reformas al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, permitirá el debido proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala, no violando garantías constitucionales de los contribuyentes exportadores como lo son el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición, sino más bien dicha norma legal, será acorde a lo que establece la

Constitución Política de la República de Guatemala, ya que dichos contribuyentes exportadores podrán hacer uso de su derecho de defensa garantizado en las normas constitucionales, y aun debido proceso en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.

7. Con la reforma propuesta al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se garantiza el debido proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal, el cual permitirá a los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución, hacer uso de su derecho de defensa garantizado en las normas constitucionales, y aun debido proceso en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala. Con esto se confirma la hipótesis planteada.

RECOMENDACIONES

A continuación se presentan las recomendaciones derivadas del trabajo de investigación realizado sobre el tema: “El Debido Proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala”.

1. Que la Administración Tributaria como una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado ha delegado las facultades de administrar, recaudar y fiscalizar los tributos con independencia económica, funcional y administrativa financiera; debe velar de que en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que presentan los contribuyentes exportadores ante el Banco de Guatemala, se cumpla con el debido proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala.
2. Se recomienda al Organismo Ejecutivo proponer una reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al Congreso de la República de Guatemala, ya que de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política, que se refiere al principio de legalidad, 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.

3. Se recomienda dentro de este trabajo de investigación una propuesta de reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la que garantizaría el debido proceso, en el procedimiento de devolución de crédito fiscal, el cual debe permitir a los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial de devolución, hacer uso de su derecho de defensa garantizado en las normas constitucionales, y aun debido proceso en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala.
4. Se recomienda que en los casos en que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, indique la improcedencia parcial o total de la devolución al exportador, el Banco de Guatemala remita los expedientes a la Superintendencia de Administración Tributaria para su trámite correspondiente, se emita la resolución que en derecho corresponde y pueda ser notificado legalmente a la parte correspondiente, para que en caso de continuarse la improcedencia parcial o total de la devolución solicitada, se den a conocer al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho, que motivan la improcedencia de la devolución solicitada; para que éstos puedan impugnarlos y ofrecer los medios de prueba que consideren convenientes, en las siguientes instancias administrativas.
5. Se recomienda que así como en el procedimiento administrativo tributario de determinación de la obligación tributaria, se da el debido proceso en todos los pasos que conlleva la fase administrativa y la vía judicial, en los expedientes administrativos en que se discuten ajustes y multas formulados por la Administración Tributaria, así también se de el debido proceso en las solicitudes de devolución que presentan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial ante el Banco de Guatemala, en concordancia con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala.
6. Se recomienda que en todos los actos de la Administración Pública, se tome en cuenta lo que norma la Constitución Política de la República de Guatemala, que por su fuerza normativa, ordena conductas con carácter de obligatorias, prohibitivas o

permitidas, por lo que en ningún momento debe violarse las garantías constitucionales, como el derecho de defensa, debido proceso y derecho de petición, las cuales deberán observarse en las solicitudes de devolución de crédito fiscal que presentan los contribuyentes exportadores ante el banco de Guatemala.

7. Se recomienda considerar la propuesta de reforma al numeral 3) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado presentada, para que en el caso objeto de estudio, se cumpla con el debido proceso, fortaleciendo con esto el Estado de Derecho en Guatemala.

BIBLIOGRAFÍA

1. Acuerdo 2-98 Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Primera Edición. 1998.
2. Acuerdo Gubernativo 311-97 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas. 1997.
3. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas constitucionales. Diario de Centroamérica 1985.
4. Asamblea Nacional Constituyente. Decreto No. 1-86 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. 1986.
5. Castillo González, Jorge Mario. Constitución Política de la República de Guatemala. Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad. Quinta Edición, Guatemala 2003. 528p.
6. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 6-91 y sus reformas, Código Tributario. Diario de Centroamérica. 1991.
7. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 27-92 y sus reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Diario de Centroamérica. 1992.

8. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 60-94 reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Diario de Centroamérica. 1994.
9. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 142-96 reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Diario de Centroamérica. 1996.
10. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 80-2000 reformas a varias leyes. Diario de Centroamérica. 2000.
11. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 2-89 Ley del Organismo Judicial y sus reformas. Guatemala. Diario de Centroamérica. 1989.
12. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala 1998.
13. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo y sus reformas. Guatemala 1996.
14. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 16-2002 Ley Orgánica del Banco de Guatemala. Guatemala 2002.
15. Dirección de Asuntos Jurídicos de la SAT. Compilación de Leyes tributarias. Guatemala 2002.
16. Decreto número 107 y sus reformas. Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas.
17. Jefe de Estado. Decreto Ley Número 72-83. Ley del Impuesto al Agregado y sus reformas.
18. Jefe de Estado. Decreto Ley Número 97-84. Ley del Impuesto al Agregado y sus reformas.

19. Pérez Royo, Fernando; Derecho Financiero y Tributario. Décima Edición año 2000. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla.
20. Sampieri Hernández, Roberto; Collado Carlos Fernando; Baptista Lucio Pilar. Metodología de la Investigación. 2ª. Edición. México McGraw Hill, c1998. 504 Págs.
21. Sierra González, José Arturo. Derecho Constitucional Guatemalteco. Impresión Guatemala 2000. 255p.
22. Villegas, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario". Argentina 1994.

ANEXOS

Anexo No. 1

Requisitos que debe reunir la declaración de solicitud de devolución del crédito fiscal a los exportadores

De conformidad con lo indicado en numeral 1) del artículo 25) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, deberá contener lo siguiente:

- a)** Nombre completo o razón social del exportador y su Número de Identificación Tributaria (NIT);
- b)** El monto de la devolución de crédito fiscal que resulte de aplicar el setenta y cinco por ciento (75%) o el sesenta por ciento (60%), del crédito fiscal del período declarado, según lo establecido en el primer párrafo de este artículo;
- c)** La designación del banco del sistema por medio del que se le efectuará la devolución;
- d)** Adjunto a la declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, deberán presentar un anexo que contenga; listado de las facturas comerciales que respaldan las exportaciones realizadas. Dicha información, correspondiente a las respectivas operaciones efectuadas en el período por el cual solicitan la devolución. Si por la naturaleza de la actividad exportadora, no se realizaron exportaciones en el período por el cual se solicita la devolución, el exportador especificará en la solicitud dicha situación y no presentará el listado de facturas. Asimismo, el Banco de Guatemala verificará que el exportador esté al día en sus liquidaciones de divisas, conforme a la legislación cambiaria vigente.

Una vez presentada la declaración de solicitud de devolución de crédito fiscal y efectuada la devolución del crédito a favor del exportador, deberá proceder conforme lo establece el numeral 5) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Anexo No. 2

**Documentación que deberán adjuntar los contribuyentes exportadores a la
“Declaración jurada de actualización del registro al régimen especial de devolución
de crédito fiscal a los exportadores”.**

1. Detalle de las declaraciones de exportación o formularios aduaneros únicos centroamericanos (FAUCA) según corresponda y detalle de las facturas comerciales correspondientes al último semestre vencido en junio y diciembre de cada año. La Administración Tributaria podrá requerirle esta misma información, respecto de cualquier otro semestre. Si por la naturaleza de su actividad exportadora no realizaron exportaciones en el semestre inmediato anterior, lo especificarán así en su solicitud, como justificación de no acompañar el detalle al que se refiere el párrafo anterior.
2. Detalle del valor, FOB de cada una de las exportaciones por las que solicitaron devolución de crédito fiscal.
3. Detalle de cada una de las exportaciones que efectuaron y de las divisas que obtuvieron, acompañando la documentación que compruebe fehacientemente estas transacciones.
4. Fotocopia certificada por su Contador, de los folios del libro mayor en los que consten las ventas por exportaciones efectuadas en los semestres vencidos en junio y diciembre de cada año.

APÉNDICE

APÉNDICE I

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

CUESTIONARIO PARA LA ELABORACIÓN DE TESIS DE POSTGRADO

EL DEBIDO PROCESO, EN EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE CREDITO FISCAL EN EL REGIMEN ESPECIAL DE EXPORTADORES, ANTE EL BANCO DE GUATEMALA.

INSTRUCCIONES: Las interrogantes que se presentan a continuación, han sido planteadas con el objeto de recabar información, respecto al procedimiento, que se tiene actualmente en el proceso de devolución de crédito fiscal, que solicitan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala. Con ello normar el debido proceso en el procedimiento de devolución de crédito fiscal en el régimen especial de exportadores, ante el Banco de Guatemala.

1. ¿Es usted contribuyente que llena los requisitos legales para inscribirse en el régimen especial de devolución de crédito fiscal, ante la Administración Tributaria?.

SI NO NO SABE

2. ¿Se encuentra usted inscrito en el régimen especial de devolución de crédito fiscal?.

SI NO NO SABE

3. ¿Ha solicitado usted devolución de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala?.

SI NO

4. ¿En las solicitudes de devolución del crédito fiscal, el Banco de Guatemala, le ha hecho efectivo la devolución del crédito fiscal solicitado?.

SI NO

5. ¿Si de la pregunta anterior su respuesta es SI, la devolución del crédito fiscal solicitado fue parcial o total?.

PARCIAL TOTAL

6. ¿Si de la pregunta CUATRO su respuesta es NO. Esta negativa la conoció a través de alguna notificación de resolución u otro medio o por ningún medio?.

RESOLUCION OTRO MEDIO
Especifique _____

NINGUN MEDIO

7. ¿Ejerció su derecho de defensa al impugnar la respuesta negativa del Banco de Guatemala, en la solicitud de devolución efectuada?.

SI NO

8. ¿Qué medios de defensa utilizó para la impugnación de la respuesta negativa del Banco de Guatemala?.

Memorial de impugnación Solicitud Acción Ningún
Al Banco de Guatemala a la SAT de amparo medio

Otro
Especifique _____

9. ¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del derecho de petición, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala?.

SI NO NO SABE

10. ¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del debido proceso, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala?.

SI NO NO SABE

11. ¿Considera usted que existe violación a la garantía constitucional del derecho de defensa, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, ante el Banco de Guatemala?.

SI NO NO SABE

12. ¿Considera Usted que es necesaria una reforma al numeral 3 del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que norme un procedimiento administrativo adecuado, en las solicitudes de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala?.

SI NO

MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACION

ALVO/alvo.

