

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

**“EL RECURSO DE REVOCATORIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) DE UNA EMPRESA
FARMACÉUTICA QUE VENDE A ENTIDADES EXENTAS”**



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

ALEJANDRO JOSÉ LIGORRÍA SIERRA

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

Guatemala mayo de 2016

**MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Segundo:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	P.C. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal Quinto:	P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

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

Matemática – Estadística	Lic. Oscar Noé López Cordón
Contabilidad	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Auditoría	Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	Lic. Guillermo Javier Cuyún González
Secretario:	Lic. Hugo Francisco Herrera Sánchez
Examinador:	Lic. Othir Misael Cardona Sales

Lic. MSc. Erick Orlando Hernández Ruiz
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
Colegiado No. 4042
MASTER EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

Guatemala,
11 de enero de 2016

Licenciado
Luis Antonio Suárez Roldán
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la designación contenida en el DICTAMEN-AUDITORÍA No. 315-2015 de fecha nueve de noviembre de dos mil quince, del Decanato de la Facultad de Ciencias Económicas para asesorar a Alejandro José Ligorria Sierra, carné 9016187-1 en su trabajo de tesis denominado "EL RECURSO DE REVOCATORIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) DE UNA EMPRESA FARMACÉUTICA QUE VENDE A ENTIDADES EXENTAS", me permito informarle que, de conformidad con la revisión de la investigación realizada, la misma llena los requisitos que el reglamento establece.

En ese sentido, el trabajo referido constituye un aporte importante para los profesionales de las ciencias económicas, empresas, instituciones y personas interesadas en el tema objeto de estudio. En tal virtud, en opinión del suscrito, el documento presenta una investigación cuya actualidad y calidad, reúne los requisitos académicos necesarios que el caso amerita.

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo realizado sea aprobado para su presentación por el estudiante Ligorria Sierra, en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Atentamente,


Lic. MSc. Erick Orlando Hernández Ruiz



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

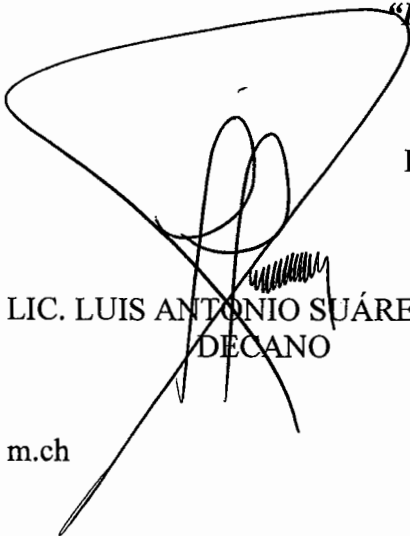
EDIFICIO "S-8"
Ciudad Universitaria zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTINUEVE DE MARZO DE DOS MIL DIECISÉIS.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 4-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 14 de marzo de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 019-2016 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 22 de febrero de 2016 y el trabajo de Tesis denominado: "EL RECURSO DE REVOCATORIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) DE UNA EMPRESA FARMACÉUTICA QUE VENDE A ENTIDADES EXENTAS", que para su graduación profesional presentó el estudiante **ALEJANDRO JOSÉ LIGORRÍA SIERRA**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"



LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO

m.ch



LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



DEDICATORIA

A DIOS NUESTRO SEÑOR Por su infinito amor y misericordia. A Él sea la gloria, la honra y el honor.

A LA VIRGEN MARÍA Por su amor e intercesión.

A MIS PADRES Oscar Enrique Ligorria Díaz
Aura Zucel Sierra Orellana de Ligorria
Por su ejemplo, sus esfuerzos, su gran amor y su paciencia.

A MI ESPOSA Brenda Marisol Duque Guerra de Ligorria
Por su amor, apoyo e impulso para alcanzar esta meta.

A MIS HIJOS Diego Alejandro, Adriana Marisol y Brenda
Sofia Ligorria Duque
Fuente de mi inspiración y esfuerzo.

A MIS HERMANOS Oscar Enrique, Carlos Alberto y Zucel Elizabeth
Ligorria Sierra
Con amor fraternal.

A MI FAMILIA Y AMIGOS Con mucho cariño.

A MIS COMPAÑEROS Con mucho aprecio.

A MI ASESOR DE TESIS

**A LA ESCUELA DE AUDITORÍA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	i

CAPÍTULO I

EMPRESA FARMACÉUTICA QUE VENDE A ENTIDADES EXENTAS

1.1	La empresa	1
1.1.1	Definiciones	1
1.1.2	Elementos	3
1.1.3	Sectores económicos	6
1.2	El sector farmacéutico	7
1.2.1	Aspectos generales	7
1.2.2	Leyes aplicables	8

CAPÍTULO II

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA

2.1	Regulación y antecedentes de la administración tributaria en Guatemala	22
2.1.1	Disposiciones constitucionales relacionadas con la administración tributaria	22
2.1.2	Antecedentes de la administración tributaria en Guatemala	24
2.1.3	Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)	28
2.2	Ley orgánica de la SAT	29
2.2.1	Naturaleza de la SAT	29
2.2.2	Objeto y funciones de la SAT	29
2.2.3	Organización de la SAT	32
2.3	Reglamento interno de la SAT	34

ÍNDICE

	Página
2.4 Código Tributario	37
2.4.1 Funciones de la administración tributaria	37
2.4.2 Obligación de proporcionar información	37
2.4.3 Infracciones y sanciones	38
2.4.4 Facultades y atribuciones de la administración tributaria	40
2.4.5 Deberes formales de los contribuyentes y responsables	41
2.4.6 El proceso administrativo	42

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1 Definición	46
3.2 El crédito fiscal de IVA	46
3.2.1 Definición	47
3.2.2 Procedencia del crédito fiscal	47
3.2.3 Documentación del crédito fiscal	48
3.2.4 Remanente del crédito fiscal	49
3.2.5 Disposiciones relativas a la devolución del crédito fiscal	49
3.3 Efectos en el crédito fiscal por vender a entidades exentas	50
3.3.1 Diferencia entre exenciones generales y exenciones específicas	51
3.3.2 Constancias de exención de IVA	55
3.3.3 Forma de acumulación de crédito fiscal de IVA por vender a entidades exentas	56
3.3.4 Tratamiento del crédito fiscal de IVA generado por vender a entidades exentas	59
3.4 Solicitud de devolución del crédito de IVA	62
3.4.1 Disposiciones legales relacionadas con la solicitud de devolución	62

ÍNDICE

	Página
3.4.2 Disposiciones reglamentarias relacionadas	64
3.4.3 Procedimientos administrativos a observar para presentar la solicitud	64
3.5 Causas por las que se demora la recuperación del crédito de IVA solicitado	64
3.5.1 Causa número 1: silencio administrativo	65
3.5.2 Causa número 2: tardanza en nombramiento de auditores para revisión	67
3.5.3 Causa número 3: demora en pago después de obtener resolución	68
3.6 El Recurso de Revocatoria para efectos de la recuperación del crédito de IVA solicitado	69
3.6.1 De la resolución tácita por el silencio administrativo del fisco	69
3.6.2 Disposiciones legales que regulan el uso del recurso de revocatoria para la recuperación del crédito de IVA solicitado y efectos del mismo	70
3.7 Resolución del Directorio de la SAT sobre el recurso de revocatoria interpuesto para la recuperación del crédito de IVA solicitado	73
3.7.1 Diligencias para mejor resolver	73
3.7.2 Resolución favorable y sus efectos	75
3.7.3 Resolución parcialmente favorable y sus efectos	77
3.7.4 Resolución desfavorable y sus efectos	78

ÍNDICE

Página

CAPÍTULO IV

EL RECURSO DE REVOCATORIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) DE UNA EMPRESA FARMACÉUTICA QUE VENDE A ENTIDADES EXENTAS (CASO PRÁCTICO)

4.1	Datos generales	81
4.1.1	Datos generales de la empresa	81
4.1.2	Detalle de operaciones y generación del crédito fiscal en el trimestre comprendido de julio a septiembre 2014	82
4.1.3	Requerimiento de la empresa	84
4.2	Propuesta de servicios	85
4.3	Revisión de la solicitud de devolución de IVA	94
4.3.1	Papeles de trabajo y resultados	95
4.3.2	Informe	118
4.4	Recurso de revocatoria por el silencio administrativo de la SAT	122
4.4.1	Memorial de recurso de revocatoria	123
4.4.2	Diligencias para mejor resolver	132
4.4.3	Requerimiento de información al contribuyente	134
4.4.4	Evacuación del requerimiento de información	137
4.4.5	Resolución del Directorio de la SAT	139
4.4.6	Audiencia por ajuste formulado	144
4.4.7	Aclaración respecto de las fechas	148
4.4.8	Acción de Amparo en caso de incumplimiento de fechas por parte de SAT	148

ÍNDICE

	Página
CONCLUSIONES	150
RECOMENDACIONES	151
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	152

ÍNDICE DE CUADROS

No.	Nombre	Página
1	Determinación del IVA débito fiscal por pagar de empresa que vende sólo a personas afectas	57
2	Efecto en el débito y crédito de IVA de empresa que vende el 50% a entidades exentas	59
3	Ventas del trimestre comprendido de julio a septiembre 2014	82
4	Compras y servicios adquiridos en el trimestre comprendido de julio a septiembre 2014	83
5	Determinación del crédito fiscal acumulado en el trimestre de julio a septiembre 2014	83

ÍNDICE DE TABLAS

No.	Nombre	Página
1	Plazos del proceso administrativo del expediente	122

INTRODUCCIÓN

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) regulada por el Decreto número 27-92 del Congreso de la República y sus reformas, establece que los exportadores y quienes venden bienes o prestan servicios a entidades exentas de dicho impuesto, tienen derecho a que se les devuelva el crédito fiscal de IVA que acumulan.

De estos dos grupos, los exportadores tienen la posibilidad de ser calificados a un régimen especial de devolución, el cual les permite solicitar mensualmente la devolución del crédito fiscal que acumulan, lo que genera la recuperación de sus créditos de IVA en plazos relativamente cortos.

Sin embargo, aquellas empresas que venden a entidades exentas, no tienen la posibilidad de calificar a dicho régimen especial de devolución, por lo que deben mantenerse dentro del denominado “Régimen General” de devolución, el cual no contempla plazos establecidos para el proceder de la Administración Tributaria, por lo que los contribuyentes se sujetan a los procedimientos internos y a los plazos que establezca dicha entidad.

No obstante lo anterior, la Ley del IVA establece que una vez presentada la solicitud de devolución, la petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva en los plazos establecidos en la Ley.

Conforme lo establecido en el Código Tributario, las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas a instancia de parte, para lo cual las empresas pueden presentar un memorial de impugnación, el cual se denomina Recurso de Revocatoria. Sin embargo, la mayoría de empresas no hacen uso de este recurso.

El Contador Público y Auditor, como experto en materia tributaria, debe explorar mecanismos legales que permitan a las empresas disminuir los riesgos de atrasos injustificados en la recuperación de sus créditos fiscales, los cuales en muchos casos, constituyen capital de trabajo congelado que afecta la liquidez de las compañías.

Por lo anterior, el presente trabajo tiene como objetivo general constituirse en un aporte para el Contador Público y Auditor, así como para directores, accionistas, ejecutivos, estudiantes, catedráticos universitarios y otros profesionales interesados en conocer los efectos que tiene el uso del recurso de revocatoria dentro del proceso de recuperación del crédito de IVA acumulado por las empresas que venden a entidades exentas de dicho impuesto.

Para el efecto, se realizó la investigación aplicando el método científico en sus tres etapas:

- **Indagadora:** A través de los procesos de recolección de información directamente de las fuentes primarias (entrevistas) y secundarias (internet, leyes fiscales y sus reglamentos).
- **Demostrativa:** Por medio del proceso de análisis, síntesis y comparación.
- **Expositiva:** A través de la presente tesis, la cual está conformada por cuatro capítulos.

En el capítulo I se desarrollan algunos aspectos de la empresa en general, tales como su definición y las diferentes clasificaciones que doctrinariamente se hacen de los sectores económicos; asimismo, se incluye información general sobre el sector farmacéutico y un resumen de las principales leyes que deben ser observadas por las empresas que operan dentro de este sector.

En el siguiente capítulo, se presenta información sobre la Administración Tributaria en Guatemala, iniciando con las disposiciones constitucionales que se relacionan con esta materia e incluyendo información sobre los antecedentes de esta función en el país, hasta llegar a la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, señalando las principales normas que regulan su naturaleza, objeto, funciones y organización.

En el capítulo III se presenta lo relacionado con las disposiciones legales que regulan la procedencia y acumulación del crédito del IVA, los casos en que la Administración Tributaria puede devolver el mismo, las causas por las que se demora la devolución de este crédito, la resolución tácita generada por el silencio administrativo de la Administración Tributaria, las disposiciones legales que regulan el uso del recurso de revocatoria como un mecanismo de defensa contra dicha resolución y los efectos legales de hacer uso de ese recurso.

En el capítulo IV se desarrolla un caso hipotético de una empresa que presenta su solicitud de devolución del crédito de IVA acumulado durante el trimestre comprendido de julio a septiembre de 2014 y que requiere los servicios del Contador Público y Auditor para que realice una revisión de la solicitud presentada, con el objeto de confirmar que la solicitud cumple con las disposiciones legales que le son aplicables; asimismo, se le requiere que como experto en materia tributaria, los apoye con la preparación y presentación del recurso de revocatoria que en ley procede, ante el silencio administrativo del ente fiscalizador, describiendo los pasos posteriores que deberá seguir dicha entidad y los aspectos que deberá contener la resolución que por ley deberá emitir el Directorio de la SAT en su momento.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas del estudio llevado a cabo, además de las referencias bibliográficas utilizadas.

CAPÍTULO I

EMPRESA FARMACÉUTICA QUE VENDE A ENTIDADES EXENTAS

1.1 LA EMPRESA

Con el objeto de presentar el resultado de la investigación de una forma ordenada, se presenta en este inciso la información general relacionada con “la empresa”, presentando algunas definiciones, sus elementos en diferentes puntos de vista doctrinarios y algunos criterios de división de la misma en diferentes sectores económicos.

1.1.1 Definiciones

A pesar de su aparente simplicidad, el concepto de empresa es complejo, lo cual provoca que al buscar su definición, pueden encontrarse diversidad de ellas, las cuales enfatizan aspectos distintos.

Así, desde un punto de vista administrativo, según el autor Javier Llanos Rete, en su libro “Base de Administración 2” (22:44), citando a varios autores, presenta las definiciones siguientes:

- a) “Unidad de producción de bienes y servicios para satisfacer un mercado (Reyes, 1967).” (22:44)
- b) “Unidad económica de producción que en el marco de la economía nacional le corresponde el papel de crear riqueza con base en incrementos de la utilidad de los bienes a través de un proceso de producción que realiza con un conjunto ordenado de factores productivos bajo la dirección del empresario (Illerda, 1994).” (22:44)

- c) “Unidad económica que combina elementos humanos, técnicos y financieros, cuya localización está en una o varias unidades técnicas físico-espaciales, ordenados de acuerdo con una estructura de organización y coordinados en relación con la propiedad y control, y con intención de alcanzar determinados objetivos (Navarro, Gonzales Pastor, 1995).” (22:44)

- d) “El concepto también puede entenderse desde la finalidad para la cual fue creada la empresa. Lerner (1984) señala que el objetivo de una empresa es producir y vender bienes y servicios que satisfacen las necesidades y deseos de la sociedad; dichos productos se ponen a disposición de un mercado en el cual convergen productores y compradores.” (22:44)

Asimismo, desde un punto de vista estrictamente económico, el autor Gabriel Alfredo Piloña Ortiz, en su libro “Manual Básico de Introducción a la Economía” (23:44), indica que la empresa es uno de los dos tipos de agentes económicos existentes, siendo el primero de ellos las familias, también considerados como consumidores, mientras que el segundo lo son precisamente las empresas, también consideradas como unidades productivas.

El autor citado, al referirse a la empresa se enfoca en el empresario, definiéndolo como: “(...) es el encargado de generar o producir los bienes y servicios que está requiriendo la sociedad para su consumo.” (23:63).

Puede observarse que esta definición coincide con las anteriores por lo que queda claro que toda empresa tiene como objetivo la producción de bienes o servicios que sean necesarios para la satisfacción de ciertas necesidades del ser humano.

Ahora bien, existe un tercer punto de vista que es muy importante señalar, que es el punto de vista mercantil.

En cuanto a este punto de vista mercantil, se cita al autor René Arturo Villegas Lara, quien indica que en el ámbito jurídico ha sido difícil formular una definición más o menos unitaria de la empresa, principalmente por tratar que no se asemeje al punto de vista económico; sin embargo, en Guatemala, la definición legal de empresa se encuentra en el Artículo 655 del Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que: “Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.

La empresa mercantil será reputada como un bien mueble.” (3)

Puede notarse que esta definición, además de los elementos señalados en las definiciones anteriores, incluye dentro de la misma al elemento “con propósito de lucro”, que es la principal característica del ámbito mercantil.

1.1.2 Elementos

Así como las definiciones pueden ser enfocadas desde diferentes puntos de vista, lo mismo ocurre con la determinación de los elementos que conforman a las empresas.

En ese sentido, desde un punto de vista económico, Piloña Ortiz indica que la empresa debe contar con los elementos que le permitan hacer llegar el producto final de sus actividades a los consumidores, señalando que sus elementos (también llamados factores de producción), son los siguientes:

- Los recursos naturales: bienes de la naturaleza que participan en el proceso primario de la producción.

- Trabajo: desarrollado por el hombre mediante su esfuerzo físico y/o mental.
- Capital: medios físicos que facilitan la tarea del hombre para la producción de bienes o servicios.
- Capacidad empresarial: espíritu emprendedor del hombre que administra los otros elementos para el cumplimiento de sus fines.

Por su parte, desde el punto de vista mercantil, debe observarse lo establecido por el Artículo 657 del Decreto número 2-70, Código de Comercio de Guatemala (3), el cual establece los elementos siguientes:

- El establecimiento: lugar donde tiene su asiento o donde ejerce su actividad la empresa. Cabe mencionar que una empresa puede tener más de un establecimiento, aunque cada establecimiento se constituya como una empresa mercantil distinta; a estos establecimientos se les llaman sucursales.
- La clientela y la fama mercantil: la clientela podría definirse como el conjunto de personas que adquieren a título oneroso los bienes y/o servicios producidos o comercializados por la empresa. La fama mercantil, aunque no está definida en el Código de Comercio, se entiende como aquel reconocimiento que la clientela tiene sobre la empresa, generado por la calidad de los bienes distribuidos y el buen servicio prestado.
- El nombre comercial y los demás signos distintivos de la empresa y del establecimiento comercial. De acuerdo con lo establecido por el Artículo 4 de la Ley de Propiedad Industrial, Decreto número 57-2000, el nombre comercial es: “un signo denominativo o mixto, con el que se identifica y distingue a una

empresa, a un establecimiento mercantil o a una entidad.” (10). Asimismo, la misma norma define a los signos distintivos como: “cualquier signo que constituya una marca, un nombre comercial, un emblema, una expresión o señal de propaganda o una denominación de origen.”

- Los contratos de arrendamiento: aunque los contratos de arrendamiento están regulados por el Código Civil, es de suma importancia que el Código de Comercio los haya considerado como parte de los elementos de la empresa mercantil, en virtud que los bienes muebles o inmuebles que pueda estar utilizando bajo la figura de arrendamiento, son necesarios para el desarrollo adecuado de sus actividades. Por lo tanto, en el caso que la empresa mercantil fuese enajenada, tales contratos de arrendamiento deberán ser trasladados para que el nuevo propietario siga operando de forma adecuada.
- El mobiliario y la maquinaria: como todos saben, el mobiliario y la maquinaria son bienes muebles que no son utilizados por la empresa para su comercialización, sino que para su uso durante más de un ejercicio contable, en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos.
- Los contratos de trabajo: es evidente que una empresa no puede operar sin la fuerza de trabajo brindada por el personal que trabaja en relación de dependencia; por ello el Código de Comercio protege este elemento como parte de la empresa mercantil, para que en caso de ser enajenada, el nuevo propietario pueda mantener dichas relaciones laborales en su calidad de nuevo patrono, toda vez los trabajadores así lo deseen también.

- Las mercaderías, los créditos y los demás bienes y valores similares: en este caso se refiere a los diferentes activos generados en el desarrollo del giro normal de las operaciones de la empresa.

1.1.3 Sectores económicos

Tal como lo menciona Piloña Ortiz, regularmente se conocen tres diferentes sectores de producción en toda sociedad, siendo estos:

- a) Sector primario o agrícola: formado por actividades como la minería, agricultura, ganadería, pesca y silvicultura; es generador de bienes tangibles para la satisfacción de las necesidades de la sociedad.
- b) Sector secundario o industrial: formado por industrias manufactureras o transformadoras; utilizan la producción del sector primario, la diversifican y convierten en bienes de consumo tales como medicinas, combustibles refinados, alimentos procesados, textiles, vehículos, viviendas, productos tecnológicos, etc.
- c) Sector terciario o servicios: constituido por el comercio y los servicios en general; ponen a la disposición de consumidores y usuarios en tiempo y espacio, los bienes producidos por los otros dos sectores, para la satisfacción de sus necesidades. Como ejemplo se pueden mencionar los servicios bancarios, el transporte, servicios de mercadeo y comercio, de seguridad, consultoría, etc.

Debe mencionarse que para algunos estudiosos se ha desarrollado un cuarto sector que llaman sector cuaternario, de contenido no bien definido todavía, en el cual se suelen incluir las actividades económicas relacionadas con el ocio y la tecnología sofisticada.

Cada uno de los sectores anteriores se puede dividir a su vez, en sub-sectores y así sucesivamente, hasta llegar a las actividades económicas más elementales.

1.2 EL SECTOR FARMACÉUTICO

Como parte de las sub-divisiones de los sectores económicos antes indicados, puede mencionarse a la industria farmacéutica, la cual se dedica a la fabricación y comercialización de productos químicos medicinales para el tratamiento y también la prevención de enfermedades. En este capítulo se presentan algunos aspectos generales como la definición de este sector económico, así como la legislación que le es aplicable a las empresas que se dedican a esta actividad en Guatemala.

1.2.1 Aspectos generales

El autor Martín Haroldo Rosales Flores, en su libro *La Tecnología y la Inversión Extranjera en la Industria Farmacéutica de Guatemala*, divide la industria farmacéutica en dos grupos, que son:

- a) La industria químico-farmacéutica: ésta se dedica a la elaboración de productos químicos o biológicos, sintéticos, biosintéticos o naturales, que sirven como materia prima a la industria farmacéutica.
- b) La industria farmacéutica: las empresas en este grupo se dedican a dosificar, mezclar, controlar y dar forma farmacéutica a las materias primas procedentes de la industria químico-farmacéutica.

Según Rosales Flores, ya desde la década de los setentas, la industria farmacéutica se ha caracterizado por un grado extraordinario de dominio foráneo en el mercado, situación que se mantiene a la fecha.

La mayoría de los países conceden patentes para los medicamentos o fármacos recientemente desarrollados o modificados, por períodos de unos 15 años a partir de la fecha de autorización. En Guatemala, conforme lo establecido por el Artículo 126 de la Ley de Propiedad Industrial, este beneficio es por un período de 20 años contados desde la fecha de presentación de la respectiva solicitud de patente. Una vez que expira la patente, cualquier empresa que cumpla las normas del organismo regulador puede fabricar y vender productos con el nombre genérico.

1.2.2 Leyes aplicables

Para poder operar en Guatemala, cualquier empresa debe conocer y observar el marco jurídico vigente, iniciando con el contenido de la Constitución Política de la República y luego con las diferentes leyes ordinarias que regulan las actividades de las personas individuales y jurídicas que habitan en el país. Seguidamente se enumeran las normas que una empresa farmacéutica debe tener en cuenta para el adecuado desarrollo de sus operaciones, presentando un resumen de los principales aspectos de cada ley:

- a) Constitución Política de la República de Guatemala: como ley fundamental de la organización del Estado guatemalteco, establece una serie de garantías y derechos que el Estado debe asegurar a sus habitantes, así como ciertas obligaciones que los ciudadanos deben cumplir. A continuación se detallan las principales normas constitucionales que se considera deben ser tenidas en cuenta:
 - En su Artículo 4 establece que “(...) todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.” (1)
 - El Artículo 5 indica que “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe (...)” (1)

- El Artículo 24 establece que: “La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna. Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.” (1)
- El Artículo 28 indica 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 treinta días. En materia fiscal, para impugnar 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.” (1)
- El Artículo 39 regula que: “Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el

progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.” (1)

- Otros artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala que deben tenerse presentes son:
 - ✓ El Artículo 42 que reconoce el derecho de autor y el derecho de inventor.
 - ✓ El Artículo 43 que reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo.
 - ✓ El Artículo 44, que indica que son nulas las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.
 - ✓ El Artículo 95 que garantiza que la salud de los habitantes de la Nación es un bien público.
 - ✓ El Artículo 96 indica que obliga al Estado a controlar la calidad de los productos alimenticios, farmacéuticos, químicos y de todos aquéllos que puedan afectar la salud y bienestar de los habitantes.
- El Artículo 100 regula que: “El Estado reconoce y garantiza el derecho a la seguridad social para beneficio de los habitantes de la Nación. (...) La aplicación del régimen de seguridad social corresponde al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que es una entidad autónoma con personalidad jurídica, patrimonio y funciones propias; goza de exoneración

total de impuestos, contribuciones y arbitrios, establecidos o por establecerse. (...)”. (1)

- El Artículo 119 establece las obligaciones fundamentales del Estado. Entre las más importantes, podemos mencionar:

- Promover el desarrollo económico de la Nación, estimulando actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza.
- La defensa de consumidores y usuarios en cuanto a la preservación de la calidad de los productos de consumo interno y de exportación.
- Proteger la formación de capital, el ahorro y la inversión.
- Promover el desarrollo ordenado y eficiente del comercio interior y exterior del país.
- Crear las condiciones adecuadas para promover la inversión de capitales nacionales y extranjeros.

- El Artículo 135 establece que es deber de los guatemaltecos, entre otros: “d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;” (1)

b) Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70 y sus reformas: debido a que la empresa farmacéutica es una entidad lucrativa, encaja dentro de la figura de una empresa mercantil y por lo tanto, se trata de un comerciante cuya actividad está regulada por esta ley. Seguidamente los aspectos más importantes que deben observarse:

- En sus Artículos 1 y 2 deja claro que la actividad desarrollada por una empresa farmacéutica está contenida dentro del campo de aplicación de esta ley.
 - En el Artículo 6 se establece que los comerciantes pueden ser personas individuales o jurídicas. En este último caso, se estaría ante las sociedades mercantiles enumeradas en el Artículo 10 y reguladas con amplitud en los artículos del 14 al 262.
 - El Código de Comercio también regula lo relacionado principalmente con:
 - i. Los auxiliares de los comerciantes,
 - ii. Las obligaciones profesionales de los comerciantes,
 - iii. La protección a la libre competencia,
 - iv. La contabilidad y correspondencia mercantiles,
 - v. Los títulos de crédito,
 - vi. La empresa mercantil y sus elementos,
 - vii. Las obligaciones o contratos mercantiles,
 - viii. La vía procesal en materia mercantil,
- c) Código Tributario, Decreto número 6-91 y sus reformas: el objeto de esta ley es regular las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado (excluyendo los ámbitos aduanero y municipal a los que se aplica de forma supletoria). Dentro de los principales aspectos que regula la ley están:
- La definición de los tipos de tributos existentes.

- El establecimiento de los sujetos pasivos, ya sea como contribuyentes o como responsables de la obligación tributaria.
- La definición de la obligación tributaria y del hecho generador.
- Las formas de extinción de la obligación tributaria.
- Las infracciones y sanciones.
- Los procedimientos que debe seguir el ente fiscalizador para determinar la obligación tributaria.
- Las obligaciones de los contribuyentes y los responsables ante la administración tributaria.
- El proceso administrativo aplicable para el requerimiento de pago de tributos y recargos por parte del ente fiscalizador, así como para la defensa de los sujetos pasivos.
- Los procesos jurídicos aplicables en materia tributaria, siendo el proceso de lo contencioso administrativo y el recurso extraordinario de casación.
- El procedimiento económico coactivo aplicable en materia tributaria, como medio de ejecución para lograr el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo.

d) Código de Salud, Decreto número 90-97 y sus reformas: es una ley creada con el objeto de establecer las bases mediante las que el Estado pueda garantizar el goce de la salud como un derecho fundamental del ser humano sin discriminación alguna. Dentro de los aspectos que las empresas farmacéuticas deben tener en cuenta sobre esta ley, están:

- Dentro del Artículo 8 de la ley se establece que debido al giro de operaciones de las empresas farmacéuticas, éstas forman parte del Sector Salud.
- El Artículo 9 establece las funciones de los diferentes miembros del sector salud, indicando en su literal e) que las entidades privadas, entre otras, participarán en forma coordinada con las otras instituciones del Sector, en la solución de los problemas de salud, de acuerdo con las políticas, los reglamentos y normas que para tal fin establezca el Ministerio de Salud.
- En el capítulo III de la Ley, el cual comprende los Artículos del 162 al 188, se observan las disposiciones orientadas a la regulación y vigilancia sanitaria de la producción, importación, exportación y comercialización de los productos farmacéuticos y otros afines; así como su evaluación, registro sanitario e inscripción, lo cual incluye la inscripción de los diferentes establecimientos que los producen y comercializan.
- En el Libro III están reguladas las infracciones contra la salud y sus sanciones, así como las disposiciones procedimentales.

- e) Código de Trabajo, Decreto número 1441 y sus reformas: que en su Artículo 1ro. establece que los objetivos de dicha ley son: i) regular los derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, con ocasión del trabajo y ii) crear instituciones para resolver sus conflictos.

La necesidad de observar esta ley es evidente considerando que las empresas farmacéuticas suelen contratar bastante personal para la fabricación y/o comercialización de sus productos.

- f) Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 y sus reformas: es una ley eminentemente tributaria que regula diversas materias. Dentro de lo más importante que debe tenerse en cuenta, se puede mencionar:

- El Libro I que contiene las disposiciones relativas al Impuesto Sobre la Renta vigente a la fecha. La ley establece que las empresas pueden tener diversos tipos de rentas, a las cuales les aplican diferentes tarifas impositivas y deben ser liquidadas de forma independiente. A manera de resumen, los tipos de renta establecidos en la ley son los siguientes:
 - Rentas de las actividades lucrativas. Para este tipo de rentas existen los dos regímenes siguientes: i) régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y ii) régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.
 - Rentas del trabajo, el cual aplica para los trabajadores que obtienen sueldo en relación de dependencia.

- Rentas del capital y ganancias de capital, que aplican sobre los ingresos generados por la explotación o uso de bienes muebles o inmuebles, así como por su enajenación, cuando el giro normal de las empresas no consiste en comerciar con dichos bienes.
 - La ley también regula las retenciones de Impuesto sobre la Renta aplicables a los ingresos obtenidos por no residentes.
 - El Libro III que contiene la Ley Aduanera Nacional, que de acuerdo con lo establecido por el Artículo 119, tiene por objeto establecer procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones. Esta ley debe ser tenida en cuenta debido a que las empresas farmacéuticas suelen importar materias primas y exportar parte de sus productos terminados.
- g) Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Decreto número 27-92 y sus reformas: esta ley debe ser observada por que afecta la mayoría de las operaciones de las empresas farmacéuticas, debido a que grava la importación y la compra local de productos o materias primas, así como la venta de los productos comercializados en territorio guatemalteco. Entre los aspectos importantes que regula, se pueden mencionar:
- Operaciones y entidades exentas.
 - Entidades que tienen derecho al uso de constancias de exención de IVA.
 - La tarifa general (12%), algunas tarifas especiales para operaciones específicas, así como las bases imponibles.

- Reglas para la determinación de la obligación tributaria y particularidades relacionadas con la determinación, documentación y procedencia del crédito fiscal.
 - Casos en los que procede la devolución del crédito fiscal, estableciendo tres tipos de procedimientos para ese efecto, siendo: i) el procedimiento general, ii) el régimen optativo de devolución y iii) el régimen especial de devolución.
 - Los documentos obligatorios que deben soportar las ventas y servicios.
 - Los libros de compras y ventas y las formalidades que deben cumplir.
 - Plazos y procedimientos para la declaración y pago del impuesto.
- h) Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado especial para Protocolos, Decreto número 37-92 y sus reformas: esta ley establece un impuesto con una tarifa general del 3% que afecta los documentos que soportan diferentes tipos de transacciones. Entre los aspectos principales que pueden afectar a las empresas farmacéuticas, están:
- Dentro de los documentos afectos están los otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país y las escrituras que soporten la segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles.
 - Establece tarifas especiales para actos notariales, libros contables y otro tipo de documentos.

- Detalla las entidades, actos y contratos que son exentos.
 - La determinación, liquidación y pago del impuesto.
 - Las infracciones, sanciones y prescripciones.
- i) Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008 y sus reformas: esta ley debe observarse debido a que establece un impuesto a cargo de, entre otras, las empresas que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio guatemalteco y que además obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos. Los aspectos principales de esta ley son:
- El período impositivo es trimestral.
 - La base imponible la constituye la que sea mayor entre la cuarta parte del monto del activo neto o de los ingresos brutos, salvo que el activo sea más de cuatro veces mayor que los ingresos, en cuyo caso se pagará sobre éstos.
 - El tipo impositivo es del 1% y es acreditable al Impuesto sobre la Renta, para lo cual debe escogerse entre una de dos modalidades.
- j) Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria, Decreto número 20-2006 y sus reformas: como puede observarse en los considerandos de esta norma, la misma fue creada con el objeto de modernizar instituciones tributarias para que se cumplan los principios de justicia, equidad y capacidad de pago de los obligados y conforme la solidaridad de los habitantes del país, logrando así la disminución de prácticas de evasión y elusión tributarias.

Los principales aspectos que las empresas farmacéuticas deben tener presentes respecto de esta ley son:

- Se establece un régimen de agentes de retención del IVA, quienes, bajo ciertas condiciones, deben retener un porcentaje de dicho impuesto a sus proveedores.
 - Se establece la institución denominada bancarización en materia tributaria, la cual obliga a que los pagos que se realicen a partir de Q30,000.00, para poder tener efectos tributarios, deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, o bien, utilizando tarjeta de crédito o de débito, o medios similares.
- k) Ley de Propiedad Industrial, Decreto número 57-2000 y sus reformas: como puede observarse en su artículo uno, el objeto de esta ley es la protección, estímulo y fomento de la creatividad intelectual que tiene aplicación en la industria y el comercio y, en particular, de los signos distintivos, los secretos empresariales, los diseños industriales y las patentes de invención y de modelos de utilidad. La importancia de observar esta ley radica en que las empresas farmacéuticas deben proteger las marcas y las fórmulas de los productos que comercializan.
- l) Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), Decreto número 295 y sus reformas: regula la organización y funciones del IGSS, que es una institución autónoma cuya finalidad es aplicar un régimen nacional unitario y obligatorio de seguridad social de conformidad con el sistema de protección mínima.

Es importante tener presente que las empresas farmacéuticas tienen dos tipos de relaciones con el IGSS, una por su obligación de contribuir con el pago de las cuotas laborales y patronales al seguro social y otra por el hecho que el IGSS puede ser cliente al adquirir productos farmacéuticos. Los aspectos principales que las empresas deben tener en cuenta, son:

- El Artículo 27 establece que todos los habitantes de Guatemala que sean parte activa en la producción de artículos o servicios, están obligados a contribuir al régimen de seguridad social en proporción a sus ingresos.
 - El Artículo 38 indica que el régimen de seguridad social debe financiarse con cuotas obligatorias de los trabajadores, de los patronos y del Estado.
 - En los Artículos 50 y 51 se regulan las facultades del IGSS en su función de vigilancia sobre los patronos.
 - En el capítulo VIII, que comprende de los artículos 52 al 57, regula lo relacionado con la resolución de conflictos y sanciones.
 - En el Artículo 58 se establece que el IGSS es exento de toda clase de tributos establecidos o por establecerse.
- m) Ley de Protección al Consumidor, Decreto número 06-2003: tiene por objeto promover, divulgar y defender los derechos de los consumidores y usuarios. Las normas de esta Ley son tutelares de los consumidores y usuarios y constituyen un mínimo de derechos y garantías de carácter irrenunciable, de interés social y de orden público. Los principales aspectos a observar de esta ley son:

- En la sección uno del Capítulo I se otorgan una serie de derechos a los consumidores y usuarios, entre ellos: i) información suficiente sobre los bienes adquiridos, ii) derecho a reparación o indemnización, iii) devolución de producto, iv) uso del libro de quejas, etc.
 - En la sección tres del mismo capítulo se establecen los derechos y obligaciones de los proveedores del IGSS.
 - En el Artículo 17 obliga a llevar un libro de quejas, a efecto de garantizar el derecho de reclamo de los consumidores y usuarios, el cual debe ser autorizado por la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor (DIACO).
 - En el capítulo IV se establece la creación y atribuciones de la DIACO, dentro de las que están la vigilancia, supervisión y eventual sanción a los proveedores.
 - El capítulo VI regula lo relacionado con las infracciones y sanciones.
 - Los capítulos VII y VIII se refieren a los procedimientos administrativo y judicial para la solución de conflictos.
- n) Ley de Contrataciones del Estado, Decreto número 57-92 y sus reformas: las empresas farmacéuticas que venden al IGSS o a cualquier otra entidad estatal, deben observar esta ley, debido a que regula lo relativo a la compra, venta y contratación de bienes, suministros, obras y servicios que requieran los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas y autónomas, unidades ejecutoras, las municipalidades y las empresas públicas estatales o municipales.

CAPÍTULO II

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA

2.1 REGULACIÓN Y ANTECEDENTES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA

Como parte de las actividades del Estado, la administración tributaria está regulada de forma general por la Constitución Política de la República, por lo que en este inciso se muestran aquellas disposiciones constitucionales que enmarcan la actividad recaudadora del Estado. Asimismo, se presentan los antecedentes y evolución de la administración tributaria en el país, hasta concluir con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.1.1 Disposiciones constitucionales relacionadas con la administración tributaria

Es importante conocer que la Constitución Política de la República de Guatemala regula de forma general las actividades y facultades de la administración tributaria, siendo las principales disposiciones las siguientes:

- El Artículo 24 establece que: “(...) Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.” (1)

- El artículo 28 indica que: “(...) En materia fiscal, para impugnar 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.” (1)
- El artículo 41 señala que: “(...) Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.” (1)
- El artículo 239 indica que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:
 - a. El hecho generador de la relación tributaria;
 - b. Las exenciones;
 - c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
 - d. La base imponible y el tipo impositivo;
 - e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
 - f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.” (1)

- El artículo 243 regula que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. (...)”. (1)

2.1.2 Antecedentes de la administración tributaria en Guatemala

Con el patrocinio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) finalizó a finales del año 2007 un estudio sobre la historia de la tributación en Guatemala, del cual imprimieron en el año 2009 una sinopsis que ha servido de base para la preparación de este inciso.

El contenido de dicho estudio abarca desde la civilización maya hasta la fecha y lo dividieron en cuatro capítulos así: i) La sociedad maya, 1000 a.C.-1524, ii) El régimen colonial, 1524-1821, iii) La época independiente, 1821-1944 y iv) El período contemporáneo, 1944-2006.

Para efectos de esta investigación, se profundiza en las épocas independiente y contemporánea que es lo que muestra la evolución que se ha tenido como República de Guatemala.

En cuanto a las épocas anteriores, únicamente se indica que:

- Durante la época de la sociedad Maya, 1000 a.C.-1524, se supone que la élite o los señores, recibían tributo de los miembros del común, principalmente en especie, aunque se considera que la participación en las guerras de conquista también eran una forma de tributo. Otra forma de obtener tributos, era precisamente por medio de las conquistas, ya que se esperaba que la unidad política vencida rindiera tributo a la vencedora.
- En cuanto al régimen colonial, 1524-1821, puede indicarse que la corona española implementó un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva, ejerciendo una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales.

En los últimos años de la Colonia, el desorden burocrático y la mala administración de los recursos existentes, llevaron al endeudamiento y a una permanente crisis fiscal, lo cual incidió en el desempeño del gobierno y en su control del poder, pues la escasez de recursos financieros limitó su capacidad para hacer cumplir sus propias reglas. Con lo anterior, se entiende que la bancarrota del reino de Guatemala jugara un papel clave en el momento en que las élites decidieron la independencia de España en el año 1821.

2.1.2.1 La época independiente, 1821-1944

Según lo indicado en la sinopsis elaborada por ICEFI, en 1821 Centroamérica no contaba con la base financiera adecuada para empezar su vida independiente, siendo su principal problema encontrar la forma de captar recursos sin levantar la ira de la ciudadanía en el contexto de una ciudadanía reprimida.

Sin embargo, en medio de esas dificultades, según la información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas en un documento denominado HISTORIA, el siete de octubre del año 1825, se creó la DIRECCIÓN GENERAL DE HACIENDA, Dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda. Debe tenerse presente que en ese entonces se formaba parte de la federación centroamericana, la cual duró de 1823 a 1840, tras la caída de Mariano Gálvez como jefe del Estado de Guatemala.

El diez de noviembre de 1825, se creó la Junta Consultiva de la Dirección General de Hacienda, la cual entre su principal función estaba el cobro de las contribuciones legalizadas por el Decreto del 21 de marzo de 1826.

En el año 1827 se cambió la denominación de la Dirección General de Hacienda, por el de SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO y el 29 de mayo del año 1839, fue creada la Administración General de Hacienda Pública, dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito; la persona que desempeñó el cargo de Administrador General, se le denominó "Tesoro General", constituyéndose así en el primer Tesorero General de la República de Guatemala.

Estas instituciones operaron así hasta el derrocamiento del régimen del expresidente Jorge Ubico.

2.1.2.2 La época independiente, 1821-1944

El 15 de marzo de 1945 entró en vigor una nueva Constitución Política en la República de Guatemala y ese mismo día el Congreso dio posesión de su cargo como Presidente al Doctor Juan José Arévalo Bermejo, quien hizo reformas políticas y sociales de gran envergadura, las cuales cambiaron el curso de las relaciones económicas y sociales del país.

Como resultado de los cambios a la estructura organizativa del Estado, el 27 de abril de 1945 se modificó el nombre de la Secretaría de Hacienda y Crédito y se le denominó **MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**.

En el año 1971, el Congreso de la República de Guatemala, por medio del Decreto número 106-71, emitido el 8 de diciembre de 1971 y publicado el 20 del mismo mes y año, establece que a partir de la vigencia de esa Ley, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se denominará **MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS**, el que dentro de sus atribuciones tendrá la actividad fiscal, monetaria, cambiaria y crediticia del país.

Asimismo, como una dependencia de dicho Ministerio, creó a la **DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS INTERNAS**, como ente responsable del cobro de los impuestos dentro de la política de Gobierno.

Mediante el Acuerdo Gubernativo No. MFP-5-72 del 16 de febrero de 1972, se creó el Reglamento de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas, el cual indicaba que correspondía a la Dirección General de Rentas Internas el control, la recaudación y la fiscalización de los impuestos internos y demás ingresos que percibía el Estado. Esta Dirección tenía, entre otros, el Departamento de Catastro, Departamento de Receptoría y Cobros y el Departamento de Control de Contribuyentes.

Después de varios intentos por establecer un reordenamiento administrativo y de cobro de los impuestos, se creó la **DIRECCIÓN DE CATASTRO Y AVALÚO DE BIENES INMUEBLES**, como dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, el 28 de diciembre de 1978, para que asumiera la responsabilidad de elaborar el catastro nacional de las propiedades inmuebles, así como el mantenimiento del mismo, en virtud de que el 31 de diciembre de ese mismo año finalizaba la función del proyecto de Mapeo Tributario y Avalúo de Bienes Inmuebles.

La Dirección General de Rentas Internas estuvo a cargo del control, recaudación y fiscalización de los impuestos internos hasta el año 1998, con la creación de la SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

2.1.3 Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

Según lo menciona el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales en la sinopsis ya antes referida, en el año 1996 inició el gobierno del presidente Álvaro Arzú Irigoyen, quien tenía como tema prioritario la conclusión de las negociaciones de paz para dar fin al conflicto armado interno, lo cual ocurrió con la firma del Acuerdo de Paz Firme y Duradera, el 29 de diciembre de 1996.

Dentro de los acuerdos de paz, el Gobierno de Guatemala se comprometió a elevar la carga tributaria al 8.5% del producto interno bruto (PIB), por lo que por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país; dentro de estas acciones se incluyó la creación de la SAT, con el propósito de modernizar la administración tributaria, creándola con el objeto de ser una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

Según puede observarse en la página de internet de la SAT, su misión y visión son las siguientes:

- Misión: “Recaudamos con efectividad para el Estado, promoviendo la competitividad y el desarrollo.”
- Visión: “Ser reconocida como la mejor administración tributaria de la región Centroamericana y del Caribe.”

2.2 LEY ORGÁNICA DE LA SAT

En este inciso se presentan los principales aspectos que se considera importante mencionar respecto de la Ley Orgánica de la SAT.

2.2.1 Naturaleza de la SAT

De acuerdo con lo establecido por los Artículos uno y dos del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, la Administración Tributaria es ejercida en el país por la Superintendencia de Administración Tributaria, cuya denominación puede abreviarse “SAT”, la cual es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos.

Esta entidad goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa; asimismo, posee personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

2.2.2 Objeto y funciones de la SAT

Conforme lo establecido por el Artículo 3 de su Ley Orgánica, la SAT tiene como objeto general ejercer la administración tributaria en el país, conforme lo establezcan las leyes de la materia.

En términos generales, se puede indicar que la administración tributaria consiste en realizar los procesos necesarios para lograr la recaudación efectiva de los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales.

De forma específica, el citado Artículo tres de su ley orgánica, establece que la SAT tiene las funciones siguientes:

- a) “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;

- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales que sean necesarias, para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, defraudación y contrabando en el ramo aduanero.
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.

- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de esta ley.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.” (18)

2.2.3 Organización de la SAT

De acuerdo con lo establecido por el Artículo 6 de su Ley Orgánica, la SAT ejerce sus funciones con base en el principio de descentralización.

Las autoridades superiores de la SAT son:

- a) El Directorio: conforme lo indicado por el primer párrafo del artículo 7 de su Ley Orgánica, el Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT y le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de dicha entidad.
- b) El Superintendente: según el artículo 22 de la Ley Orgánica, “(...) es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al Directorio.

El Superintendente ejercerá sus funciones con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley. Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, el Superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo.” (18)

- c) Los Intendentes: según el primer párrafo del artículo 30, “Las Intendencias se estructurarán y organizarán bajo criterios de eficiencia, eficacia y descentralización, conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el reglamento interno de la SAT asigne a cada una de ellas.” (18)

Asimismo, el artículo 31 establece que: “Los Intendentes son los funcionarios del mayor nivel jerárquico de las Intendencias respectivas. Serán nombrados y removidos por el Superintendente, y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva Intendencia, de conformidad con esta ley, los reglamentos internos de la SAT y las demás leyes

aplicables. Por delegación del Superintendente, ejercen la representación legal de la SAT. (...)" (18)

2.3 REGLAMENTO INTERNO DE LA SAT

El Reglamento Interno de la SAT está contenido en el Acuerdo del Directorio Número 007-2007 y sus reformas; en línea con lo establecido en su Ley Orgánica, el Reglamento establece en su artículo uno que la SAT es la entidad estatal a la que compete desarrollar y aplicar los sistemas tributario y aduanero del país.

En términos generales y dentro de lo que corresponde a la relación que la Administración Tributaria puede tener con las compañías farmacéuticas, el Acuerdo regula lo siguiente:

- a) En su Artículo 2, establece y describe la estructura y organización interna de la SAT y desarrolla sus competencias administrativas.
- b) El Artículo 6 en su tercer párrafo, establece que los órganos de la SAT son: “el Directorio, el Despacho del Superintendente, la Asesoría Técnica del Directorio y la Asesoría del Superintendente.” (20)
- c) El Artículo 7 establece en su segundo párrafo que las dependencias de la SAT son: “las Intendencias, Gerencias, la Secretaría General, Auditoría Interna, Cultura Tributaria y Comunicación Social Externa (...)”. (20)
- d) En el Artículo 8 se regula la clasificación de las funciones de la SAT, así como los órganos y dependencias que las desempeñan; aunque son ocho funciones, las principales, por ser las que tienen mayor relación con las empresas, son:

Funciones de dirección: consisten en definir, desarrollar y dirigir la política y directrices de la SAT.

Estas funciones son realizadas por los órganos siguientes:

- Directorio
- Despacho del Superintendente

Funciones normativas sustantivas: consisten en “dictar y actualizar las normas relativas a las funciones sustantivas de la Institución, así como definir criterios, medios, herramientas y orientaciones generales aplicables a la ejecución de las mismas, representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT.” (20)

Estas funciones se realizan por medio de las cuatro intendencias de la SAT, que son:

- Intendencia de Aduanas
 - Intendencia de Fiscalización
 - Intendencia de Recaudación y Gestión
 - Intendencia de Asuntos Jurídicos
- e) En relación con lo indicado en el inciso anterior, el Artículo 14 establece que: “El Directorio es el órgano de Dirección superior de la SAT; le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la Institución.” (20)

- f) El Artículo 24 preceptúa que: “El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Institución.

Asimismo, de conformidad con la Ley Orgánica de la SAT, el Superintendente es el Secretario del Directorio, calidad en la cual será asistido con personal que dependerá del Despacho del Superintendente.” (20)

- g) El Artículo 32 indica en su primer párrafo que: “La Intendencia de Recaudación y Gestión, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.” (20)

- h) El Artículo 33 establece en su primer párrafo que: “La Intendencia de Fiscalización, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.” (20)

- i) El Artículo 52 establece que: “Las solicitudes o peticiones que presenten los contribuyentes o responsables, deberán ser resueltas por los órganos y dependencias competentes de la Superintendencia de Administración Tributaria.” (20)

2.4 CÓDIGO TRIBUTARIO

En este inciso se presentan las diferentes facultades que el Código Tributario otorga a la SAT en su relación con los sujetos pasivos de la obligación tributaria en Guatemala, así como los procedimientos establecidos por dicha norma para la resolución de conflictos tributarios en la vía administrativa.

El Código Tributario está regulado por el Decreto número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas y tiene por objeto regir las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, salvo en materias aduanera y municipal, a las que se aplica supletoriamente.

2.4.1 Funciones de la administración tributaria

El Artículo 19 de esta ley establece en su primer párrafo que: “Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.” (6)

2.4.2 Obligación de proporcionar información

El artículo 30 “A”, establece que: “Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aún cuando no tengan personalidad jurídica, están obligados a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida

a efecto de verificar la determinación o generación de tributos, dejando a salvo los datos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales.

La Administración Tributaria y sus funcionarios recibirán la información bajo reserva de confidencialidad. Cuando se trate de información protegida por virtud del secreto profesional, la Administración Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos.

La Administración Tributaria avisará a los contribuyentes o terceros, por los medios que estime pertinentes, que deben informar de sus actividades afectas generadoras de tributos, exentas o efectuadas con terceros, en forma electrónica, con determinada periodicidad, facilitando para el efecto los medios, formatos, contenidos u otros elementos que contendrán la información que se le solicite.

Las certificaciones, constancias u otras informaciones que requiera la Administración Tributaria a instituciones públicas, serán expedidas dentro de un plazo no mayor a treinta (30) días y sin generar honorarios.” (6)

2.4.3 Infracciones y sanciones

Las infracciones y sanciones están reguladas en el Título III del Código Tributario, el cual inicia a partir del artículo 66, el cual establece que: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.” (6)

El Artículo 69 define las infracciones como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Las sanciones las aplicará la Administración Tributaria. De acuerdo con lo establecido por el Artículo 71, las infracciones tributarias en que pueden incurrir los sujetos pasivos, son:

- El pago extemporáneo de las retenciones, desarrollado en el artículo 91 de la misma norma.
- La mora, que se define en el artículo 92.
- La omisión del pago de tributos, regulada en los artículos 88 y 89.
- La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, que se encuentra en el artículo 93.
- El incumplimiento de las obligaciones formales, conforme lo indicado en los artículos 94 y 94 "A" de la Ley.
- Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas. En este caso se pueden mencionar las infracciones sancionadas con el cierre temporal, establecidas en los artículos 85 y 86 del Código.

Cada tipo de infracción está desarrollada por los diversos artículos ya señalados, que las definen y por medio de los que se establecen las diversas sanciones en las que se incurren al cometerlas.

En la mayoría de los casos las sanciones aplicables son multas, aunque en algunos casos también aplica el cierre temporal de los establecimientos.

2.4.4 Facultades y atribuciones de la administración tributaria

De acuerdo con lo que establece el artículo 98 del Código Tributario, se puede indicar que la SAT está obligada a:

- Verificar que los contribuyentes cumplan correctamente con las leyes tributarias.
- Ejercer las funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, conforme lo indican el Código Tributario, su Ley Orgánica y las leyes específicas de cada impuesto.

El artículo 98 “A” del Código Tributario, establece otro tipo de atribuciones para la Administración Tributaria, que entre otras, le facultan a:

- Sostener comunicación por vía electrónica con los contribuyentes.
- Establecer procedimientos para digitalizar documentos oficiales.
- Celebrar convenios e intercambiar información con autoridades tributarias de otros países.
- Verificar la veracidad de la información que los contribuyentes presenten al inscribirse en el Registro Tributario Unificado y actualizarlo de oficio.

2.4.5 Deberes formales de los contribuyentes y responsables

Las obligaciones formales de los sujetos pasivos están reguladas en los artículos 112 y 112 “A” del Código Tributario, las cuales, en términos generales, consisten en facilitar al ente fiscalizador sus tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación.

Para el efecto, entre otras obligaciones, deben:

- Inscribirse en los registros respectivos, mantenerlos actualizados y llevar los libros requeridos por las leyes.
- Presentar las declaraciones respectivas cumpliendo con los aspectos formales que sean requeridos, así como hacer las aclaraciones que se le soliciten.
- Facilitar la inspección en cualquier inmueble, contenedor, caja registradora, archivo y en cualquier medio de transporte.
- Permitir la revisión de cualquier documento o registro informático que contenga información relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias.
- Concurrir cuando su presencia sea requerida conforme los procedimientos legales.
- Conservar, mientras no haya prescrito la obligación, los libros, documentos y archivos o sistemas informáticos que permitan establecer la base imponible de los tributos y la cancelación de los mismos.
- Rehacer sus registros contables y de otra índole que se hubieren perdido por cualquier motivo, dentro del plazo de 3 meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho.

2.4.6 El proceso administrativo

En términos generales, el proceso administrativo se refiere a una serie de procedimientos establecidos por leyes y reglamentos, que regulan las relaciones entre la administración pública y los administrados.

En materia tributaria, estas relaciones pueden ser de diferente índole, en función de los intereses de ambas partes, pudiendo ser éstos, entre otros, los siguientes:

- De inscripción de los sujetos pasivos.
- De gestión y recaudación.
- De consulta.
- Por devolución de créditos fiscales o pagos indebidos.
- Por reconocimiento de exenciones o beneficios fiscales.
- Por determinación de la obligación tributaria.

Por la naturaleza de esta investigación, en este documento se presenta un resumen del proceso administrativo establecido en la ley, para resolver las controversias que pueden generarse entre los sujetos pasivos y la administración tributaria, por diferencias en la determinación de la obligación tributaria o por la denegatoria a la devolución de créditos fiscales o pagos indebidos de tributos.

Es importante indicar que este proceso está regulado por el Código Tributario, Decreto número 6-91, en los Artículos del 121 al 160 y, en resumen, consiste en lo siguiente:

- **Solicitudes:** en el Artículo 122 se regulan los requisitos que deben cumplir las solicitudes que se presenten ante la Administración Tributaria. Debe indicarse que el último párrafo de ese artículo establece que el ente fiscalizador no puede negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito.
- **Notificaciones:** en los Artículos comprendidos del 127 al 141, se regulan los requisitos y procedimientos aplicables a la notificación de toda audiencia, opinión, dictamen o resolución que la Administración Tributaria deba hacer saber a los interesados.
- **Mecanismo previo:** en el Artículo 145 “A”, se regula el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario. Este surge en los casos en que la Administración Tributaria establece inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, toda vez no constituyan delitos. El mecanismo consiste en, previo a conceder audiencia al sujeto pasivo, citarlo para subsanar las situaciones encontradas, otorgando, en caso el sujeto pasivo esté de acuerdo, rebajas del 85% de las multas y del 50% de los intereses aplicables.
- **Audiencia:** si por el contrario, el sujeto pasivo no está de acuerdo con los planteamientos de la Administración Tributaria, dicho ente deberá notificarle una audiencia conforme lo establecido en el artículo 146. La audiencia es el documento mediante el que se le formulan ajustes a los sujetos pasivos respecto de sus obligaciones tributarias.

- **Evacuación de audiencia:** luego de notificada la audiencia, el sujeto pasivo tiene un plazo de 30 días hábiles para manifestar por escrito su acuerdo o desacuerdo con los ajustes que le hayan sido formulados (el plazo será de 10 días hábiles si sólo se imponen sanciones o sólo se cobran intereses).

En caso de manifestar su desacuerdo, el sujeto pasivo deberá presentar los descargos y medios de prueba que justifiquen su oposición, pudiendo optar por un período adicional de 30 días hábiles de apertura a prueba, para poder presentar aquellas que no tenga disponibles en el momento de evacuar la audiencia. Este período de prueba se tendrá por otorgado sin más trámite y corre a partir del sexto día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo para evacuar la audiencia.

- **Resolución:** después de revisados los argumentos y pruebas presentados por los sujetos pasivos, sean como resultados de evacuaciones de audiencia o bien, de solicitudes de devolución de créditos fiscales o de pagos indebidos de tributos, la Administración Tributaria debe dictar una resolución conforme lo establecido por los Artículos 149 y 150.
- **Revocatoria:** de acuerdo con lo establecido por el Artículo 154, las resoluciones de SAT pueden ser revocadas de oficio o a petición de parte. El plazo para interponer el recurso de revocatoria es de 10 días hábiles a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución. El Artículo 155 establece que cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, se puede ocurrir ante el Directorio de SAT para que éste dé trámite al recurso de revocatoria.
- **Resolución del Directorio:** conforme lo indicado por el artículo 159, la Secretaría del Directorio deberá recabar dictamen de la Asesoría Técnica de dicho órgano, quien deberá presentarlo dentro del plazo de 30 días hábiles.

Luego de esto, el Directorio resolverá el recurso respectivo, rechazando, confirmando, revocando, modificando o anulando la resolución recurrida. También podrá acordar las diligencias para mejor resolver, establecidas en el Artículo 144.

Cabe mencionar que con las resoluciones del Directorio concluye el proceso administrativo, pero debe tenerse presente que el artículo 161 establece que contra estas resoluciones procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se planteará ante una sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Este recurso está regulado de los Artículos 161 al 168.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1 DEFINICIÓN

En Guatemala, este impuesto está regulado por el Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas; asimismo, su reglamento está contenido a la fecha en el Acuerdo Gubernativo Número 5-2013.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir, financiado por el consumidor final, por lo que no constituye un pago directo del contribuyente que lo entera a las arcas fiscales.

El IVA es percibido por el vendedor o prestador de servicios en el momento de realizar cualquier transacción comercial, constituyéndose en un intermediario entre el consumidor final, quien paga el impuesto, y la Administración Tributaria. El IVA así recibido, es denominado por el artículo 14 la Ley como “Débito Fiscal”.

Los vendedores o prestadores de servicios, tienen derecho de acreditar al IVA percibido por sus ingresos (débito fiscal), el IVA pagado a otros vendedores que los preceden en la cadena de comercialización (crédito fiscal), debiendo pagar el saldo al fisco.

3.2 EL CRÉDITO FISCAL DE IVA

No todo el IVA que un contribuyente pague en la adquisición de bienes y servicios puede ser considerado como crédito fiscal. Por lo tanto, en este inciso se presentan las disposiciones legales que deben observarse para poder determinar si el IVA erogado puede ser considerado como tal.

3.2.1 Definición

El crédito fiscal es definido por el Artículo 15 de la Ley del IVA, el cual establece que “(...) es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período” (12), es decir que es el Impuesto al Valor Agregado que las empresas, en su función de intermediarios y no como consumidores finales, pagan al adquirir bienes y/o servicios que están afectos al mismo.

3.2.2 Procedencia del crédito fiscal

El Artículo 16 de la Ley del IVA, establece que: “Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. Se entiende por actividad económica, la actividad que supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios.” (12)

Asimismo, el segundo párrafo del Artículo 16 antes mencionado establece que: “El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente y reconocido como crédito fiscal por la importación, adquisición o construcción de activos fijos, no integrará el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.” (12)

Ese mismo Artículo, establece que en el caso de los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno “(...) tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido

generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.” (12)

3.2.3 Documentación del crédito fiscal

En cuanto al soporte documental que debe tener el crédito fiscal del IVA, el Artículo 18 establece que se reconocerá crédito fiscal, cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- “a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito (...), asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el Artículo 57 de esta Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, (...);
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria;
- c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el Artículo 37 de esta Ley; y,
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.” (12)

3.2.4 Remanente del crédito fiscal

El Artículo 21 establece que si de la aplicación de las normas establecidas en dicha ley, resulta un remanente de crédito en favor del contribuyente respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente.

Asimismo, el Artículo 22 preceptúa que el saldo del crédito fiscal a favor del contribuyente que resulte mensualmente de la declaración presentada a la Administración Tributaria, lo debe trasladar al período impositivo siguiente hasta agotarlo mediante la compensación con 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 ley del IVA.

3.2.5 Disposiciones relativas a la devolución del crédito fiscal

La Ley del IVA no permite que el crédito fiscal de IVA sea devuelto a todos los contribuyentes, sino que el tercer párrafo del Artículo 16 establece que “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.” (12) (el subrayado no es del texto original).

Asimismo, el Artículo 23 de la misma Ley, establece en su primer párrafo que: “(...) La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general (...)”. (12)

Por su parte, el Artículo 23 “A” de dicha Ley, establece en sus últimos tres párrafos que: “Una vez completada la documentación antes indicada, la Administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, 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 para aquellas personas que hubieren vendido bienes o prestado servicios a personas exentas del impuesto.

Si la 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, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

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 semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.” (12) (el subrayado no es del texto original).

3.3 EFECTOS EN EL CRÉDITO FISCAL POR VENDER A ENTIDADES EXENTAS

Tal como se indicó en los párrafos anteriores, la ley permite la devolución del crédito de IVA acumulado por quienes venden o presten servicios a personas exentas; sin embargo, es importante aclarar que no a todas las personas exentas, esto debido a que la Ley establece dos tipos de estas personas.

Por lo anterior, en este inciso se presentan las diferencias existentes entre estos dos grupos de personas exentas y se explica el porqué de la acumulación del crédito de IVA por la venta o prestación de servicios a uno de estos grupos.

3.3.1 Diferencia entre exenciones generales y exenciones específicas

De acuerdo con lo establecido por los Artículos 7 y 8 de la Ley, las personas exentas pueden enmarcarse dentro de los dos grupos siguientes:

- Exenciones Generales
- Exenciones Específicas

Seguidamente se desarrolla lo concerniente a esos dos tipos de exenciones.

3.3.1.1 Exenciones generales

Estas exenciones están contenidas dentro del Artículo 7 de la Ley del IVA, el cual establece que algunas operaciones realizadas por varias entidades, son exentas de este impuesto. Dentro de las entidades contempladas en este Artículo están:

- Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, en cuanto a ciertas importaciones y por las transacciones realizadas con sus asociados.
- Las entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas.

- Los contratos de fideicomiso, en cuanto a su constitución y la devolución de los bienes.
- Las entidades no lucrativas (asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas), colegios profesionales y partidos políticos, en cuanto a las cuotas y donaciones que reciban y algunos de los servicios que prestan.

Otras operaciones exentas conforme lo establecido en este Artículo, son:

- Las exportaciones de bienes y servicios.
- Las transferencias de dominio de bienes muebles e inmuebles por motivo de fusión de sociedades, por herencias, legados y donaciones por causa de muerte, por aportaciones a sociedades
- La creación y circulación de títulos de crédito y títulos valores, así como sus intereses, cuando se hayan negociado por medio de las bolsas de valores.
- Ciertas ventas realizadas en mercados cantonales y municipales.
- La venta de viviendas o terrenos, sujetos a ciertas condiciones establecidas en la ley.
- La compra y venta de cierto tipo de medicamentos.

Aunque el reglamento actual de la Ley del IVA no lo establece expresamente, las entidades exentas contenidas en el Artículo 7 de la Ley del IVA, deben pagar este impuesto por la adquisición de bienes y la utilización de servicios que realicen dentro del territorio nacional.

Por lo anterior, deberán considerar el impuesto pagado como parte de sus gastos, salvo que dentro de sus operaciones realicen algunas actividades afectas a este impuesto, en cuyo caso deberán observar lo establecido por el Artículo 10 del Reglamento.

Dicha disposición reglamentaria, aclara que si las entidades exentas desarrollan algunas operaciones afectas a este impuesto, el IVA pagado en sus egresos debe distribuirse proporcionalmente entre sus operaciones exentas y afectas; por lo tanto:

- El IVA relacionado con operaciones exentas sería gasto, y
- El IVA relacionado con las operaciones afectas sería crédito fiscal.

3.3.1.2 Exenciones específicas

Estas exenciones están reguladas por el Artículo 8 de la Ley del IVA, el cual establece en su primer párrafo, que las personas contenidas en dicho Artículo no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios.

Conforme dicho Artículo, las personas que gozan de este beneficio son:

- Los centros educativos públicos y privados.
- Las universidades.
- El Comité Olímpico Guatemalteco y la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala.
- El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- Las misiones diplomáticas y consulares, los agentes funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, con la condición que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- Ciertos organismos internacionales.

Adicionalmente, el Artículo 9, también de la Ley del IVA, establece que: “Las personas enumeradas en el Artículo 8 anterior están exentas de soportar el Impuesto que se genere por los actos gravados por esta Ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria.” (12) (El subrayado no es del texto original).

Como puede observarse en el párrafo anterior, las entidades contenidas dentro del Artículo 8 de la Ley del IVA, además de no cobrar el IVA por sus ingresos exentos, tampoco deben pagarlo por los bienes o servicios que adquieran, siendo ésta la principal diferencia, respecto de las entidades exentas contenidas en el Artículo 7 de la Ley, quienes sí deben pagar el IVA por sus compras y servicios adquiridos, el cual se convierte en gasto para ellos.

3.3.2 Constancias de exención de IVA

Según lo indicado en el inciso anterior, las entidades contenidas en el Artículo 8 de la Ley del IVA, están exentas de soportar este impuesto; sin embargo, deben recibir de sus proveedores las facturas correspondientes, pero no pagarán el monto del impuesto incluido en las mismas, sino que les entregarán las constancias de exención debidamente autorizadas por la Administración Tributaria.

Como puede observarse, las facturas que deben emitir quienes vendan o presten servicios a este grupo de entidades, deben incluir el IVA correspondiente, por lo que sí constituyen ventas afectas para ellos; sin embargo, este grupo de entidades, deben pagar únicamente la base incluida en las facturas (monto sin IVA), y el valor del impuesto es cubierto con las constancias de exención que deben emitir y entregar a sus proveedores.

En cuanto al uso de dichas constancias de exención, el Reglamento de la Ley del IVA establece lo siguiente:

- En el primer párrafo del Artículo 13 se establece que: “Las personas, entidades, organismos, misiones diplomáticas y consulares que se encuentran inscritas ante la Administración Tributaria como exentas, podrán utilizar las constancias de exención reguladas en el artículo 9 de la Ley, salvo cuando se trate de pagos a

pequeños contribuyentes, en cuyo caso deberán pagar el monto total de la factura.”

(12)

- En el segundo párrafo de dicho Artículo, se indica que: “Cuando proceda la inscripción como exento de un nuevo ente, persona, entidad, organismo, misión diplomática o consular, deberá acreditarse previamente el derecho a tal exención ante la Administración Tributaria, a efecto de obtener la autorización de las constancias de exención.” (12)
- El Artículo 15, establece que: “Los contribuyentes que vendan o presten servicios a las personas indicadas en el Artículo 8 de la Ley, declararán como gravados dichos ingresos y en una casilla aparte, acreditarán el monto de las constancias de exención que les fueron emitidas.” (12)

3.3.3 Forma de acumulación de crédito fiscal de IVA por vender a entidades exentas

En los párrafos siguientes se explica por qué y cómo se genera la acumulación del crédito de IVA por vender a entidades exentas.

3.3.3.1 Determinación del débito fiscal de IVA

Para determinar de una forma clara el efecto que para cualquier persona individual o jurídica que vende a entidades exentas, tiene la recepción de constancias de exención de IVA, se considera conveniente iniciar indicando la forma en la que se determina la obligación tributaria en concepto de débito fiscal de IVA, en términos generales.

En este sentido, el Artículo 19 de la Ley del IVA define a la obligación tributaria en el régimen del IVA como la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo y éste, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

Respecto del débito fiscal, contenido en el Artículo 14 de la Ley del IVA, es definido como la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo.

En cuanto al crédito fiscal, éste fue desarrollado en el apartado 3.2 de este documento; sin embargo, en términos generales, conforme el Artículo 15 de la Ley del IVA, el crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.

Con base en lo indicado en los párrafos anteriores, seguidamente se muestra la determinación del impuesto a pagar, para el caso de una empresa que vende a personas afectas al IVA:

Cuadro 1

Determinación del IVA débito fiscal por pagar

De empresa que vende sólo a personas afectas

DESCRIPCIÓN	BASE Q	IVA Q
Ventas y servicios afectos de julio 2014	1,000,000	
IVA débito fiscal		120,000
Compras y servicios adquiridos en julio 2014	800,000	
IVA crédito fiscal		(96,000)
Impuesto a Pagar		24,000

Explicación: Al vender sólo a personas afectas, los contribuyentes generan un impuesto a pagar a las arcas fiscales.

Fuente: Elaboración propia con base en información recabada.

3.3.3.2 Tratamiento de las constancias de exención de IVA

En el apartado anterior se mostró la situación que normalmente se da en el régimen del IVA para las empresas que realizan operaciones únicamente con personas que son afectas al pago del IVA; sin embargo, en el caso de esta investigación, se hace referencia a una empresa que vende sus productos a una entidad que es exenta conforme lo establecido por el Artículo 8 de la Ley del IVA, por lo que no realiza el cobro de dicho impuesto, sino que recibe constancias de exención para cubrir el valor del IVA facturado a dicha entidad.

Como ya se indicó anteriormente, el Artículo 15 del Reglamento de la Ley del IVA establece que en estos casos, los proveedores las personas indicadas en el Artículo 8 de la Ley, deben proceder de la forma siguiente:

- Declararán como gravados los ingresos generados por las ventas o servicios prestados, y
- En una casilla aparte, acreditarán el monto de las constancias de exención que sean recibidas.

Como puede observarse con lo indicado en los incisos anteriores, en la declaración de IVA debe mostrarse de forma separada, tanto el débito fiscal generado por las ventas y servicios afectos, como el IVA no cobrado por estar soportado con las constancias de exención de IVA. De hecho, en los formularios de la declaración de IVA, el monto de las constancias de exención recibidas se presenta dentro de la sección de “créditos fiscales” para que, de esa forma, se pueda restar de los débitos y así determinar el monto de la obligación tributaria, o, en su defecto, el remanente de crédito fiscal que se deberá trasladar al siguiente período impositivo.

Seguidamente se presenta un cuadro que muestra el efecto que tendría para la empresa mostrada en el cuadro anterior, si el 50% de sus ventas fueran realizadas a una entidad de las contenidas en el Artículo 8 de la Ley:

Cuadro 2

Efecto en el débito y crédito de IVA

De empresa que vende el 50% a entidades exentas

DESCRIPCIÓN	BASE Q	IVA Q
Ventas a personas afectas	500,000	
IVA débito por ventas a personas afectas		60,000
Ventas a entidades exentas	500,000	
IVA débito por ventas a entidades exentas		60,000
Compras y servicios adquiridos	800,000	
IVA crédito fiscal		(96,000)
Valor de constancias de exención recibidas de entidades exentas		(60,000)
Remanente de Crédito Fiscal		(36,000)

Explicación: Al vender el 50% a entidades exentas, los contribuyentes generan un crédito de IVA.

Fuente: Elaboración propia con base en información recabada.

3.3.4 Tratamiento del crédito fiscal de IVA generado por vender a entidades exentas

En el apartado anterior se ha explicado cómo las constancias de exención de IVA, generan un remanente de crédito fiscal en las declaraciones de las empresas que venden o prestan servicios a entidades exentas conforme el Artículo 8 de la Ley del IVA.

De acuerdo con lo establecido por la Ley del IVA, existen dos mecanismos mediante los que dicho remanente puede ser recuperado, los cuales se desarrollan seguidamente.

3.3.4.1 Compensación con débitos fiscales

El Artículo 21 de la Ley del IVA, establece que: “Si de la aplicación de las normas establecidas en los Artículos precedentes resulta un remanente de crédito en favor del contribuyente respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente.” (12) (El subrayado no es del texto original).

Complementando lo indicado en el párrafo anterior, y estableciendo específicamente el procedimiento a seguir, el Artículo 22 de la misma ley, establece que: “El saldo del crédito fiscal a favor del contribuyente, que resulte mensualmente de la declaración presentada a la Administración Tributaria, lo puede trasladar a sucesivos períodos impositivos siguientes, 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.” (12) (El subrayado no es del texto original).

3.3.4.2 Devolución del crédito fiscal acumulado

Tal como se observa en el texto del Artículo 22 citado en el apartado anterior, los créditos fiscales acumulados pueden ser devueltos únicamente en los casos a que se refiere el Artículo 23 de la Ley del IVA.

En este sentido, dicho Artículo establece que los contribuyentes que tienen derecho a que se les devuelva el crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de sus actividades, son:

- Quienes se dediquen a la exportación de bienes y/o servicios,
- Quienes presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto.

Específicamente para quienes presten servicios o vendan bienes a personas exentas, la Ley contempla las regulaciones siguientes:

- La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral.
- No procederá la devolución del crédito solicitado, cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base en documentación falsa o elaborada con información de cédulas o direcciones falsas o inexistentes.
- Las devoluciones que autorice la Administración Tributaria, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de prescripción que establece el Código Tributario.

3.4 SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO DE IVA

En el apartado anterior se explicó la razón del porqué las constancias de exención generan crédito de IVA para las empresas que venden bienes o prestan servicios a las entidades exentas establecidas en el Artículo 8 de la Ley del IVA. Asimismo, se indicó que la Ley otorga a estas empresas la facultad de recuperar dicho crédito de IVA mediante la devolución del mismo.

Por lo tanto, en este apartado se desarrolla todo lo relacionado con la preparación de la solicitud que debe presentarse ante la Administración Tributaria para lograr la devolución indicada en el párrafo anterior.

3.4.1 Disposiciones legales relacionadas con la solicitud de devolución

De acuerdo con lo establecido por el Artículo 23 “A” de la Ley del IVA, las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado.

El contribuyente que tenga derecho a devolución, deberá acumular el crédito fiscal de IVA en forma trimestral o semestral para efectos de solicitar la devolución respectiva.

El contribuyente presentará su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, acompañando:

- a) Original de las facturas recibidas de sus proveedores.
- b) Libro de compras y ventas.

- c) Copia de las facturas de venta emitidas, así como la certificación contable del ingreso en la contabilidad.

La norma legal antes indicada, también establece que la Administración Tributaria está facultada para solicitar la documentación siguiente:

- a) Copia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago a los proveedores, así como el documento donde conste que el proveedor recibió el pago respectivo.
- b) De ser agente de retención, presentar los documentos que comprueben que ha cumplido con sus obligaciones como tal.

Las empresas deben presentar los documentos originales antes indicados y además fotocopia de los mismos, para efecto de que el ente fiscalizador los pueda cotejar.

Una vez completada dicha documentación, la SAT verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro de los plazos siguientes:

- 30 días hábiles cuando se trate de solicitudes de un período trimestral, y
- 60 días hábiles cuando se trate de solicitudes de un período semestral.

Si la 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, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

3.4.2 Disposiciones reglamentarias relacionadas

Adicionalmente a lo indicado en el apartado anterior, es importante tener presente lo establecido por el Reglamento de la Ley del IVA, el cual establece en su Artículo 23 que: “Las solicitudes de devolución de crédito fiscal a que se refieren los Artículos 23 y 23 "A" de la Ley, se presentarán en el formulario de solicitud que proporcione la Administración Tributaria, debiendo el contribuyente o su representante legal, consignar la información y acompañar la documentación que en el mismo se solicite.” (24)

3.4.3 Procedimientos administrativos a observar para presentar la solicitud

Para dar cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias antes mencionadas, la Administración Tributaria ha implementado el formulario No. SAT-2123 denominado “Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal de IVA, de Pagos Indevidos o en Exceso de Otros Impuestos, Impuestos Pagados por Importación de Combustibles o Depósitos por Garantías Aduanales”.

A dicha solicitud debe adjuntarse la información y documentación indicada en los incisos anteriores.

3.5 CAUSAS POR LAS QUE SE DEMORA LA RECUPERACIÓN DEL CRÉDITO DE IVA SOLICITADO

De acuerdo con la información obtenida y refrendado con las fuentes bibliográficas consultadas, existen básicamente tres causas que provocan una demora significativa en la recuperación del crédito de IVA solicitado por las empresas, tanto exportadoras como aquellas que venden a entidades exentas.

3.5.1 Causa número 1: silencio administrativo

No obstante que el penúltimo párrafo del Artículo 23 “A” establece plazos para que la Administración Tributaria resuelva las solicitudes de devolución que le sean presentadas, el último párrafo de ese mismo Artículo establece que: “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 semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.” (24) (El subrayado no es del texto original).

Como puede observarse, el texto legal establece un silencio administrativo que tiene un efecto negativo para el contribuyente y que provoca un incentivo en la Administración Tributaria de no responder, dentro del plazo legal, a las solicitudes de devolución, lo cual sitúa al contribuyente en una posición sumamente complicada debido a que debe tomar una decisión entre las dos opciones siguientes:

- a) Impugnar la resolución desfavorable generada por el SILENCIO ADMINISTRATIVO que establece la Ley. Por lo que se pudo observar, casi el 100% de los contribuyentes no utiliza esta opción, debido a que:
 - Al consultar a la SAT, los auditores tributarios les indican que eso sólo atrasaría el proceso.
 - Consideran que constituye un “pleito” con la SAT, que podría provocar reacciones negativas por parte de los auditores tributarios, significando ajustes mayores a los que en términos normales se hubiesen obtenido.

- Al iniciar un proceso administrativo de defensa, el expediente podría desviarse y llegar a la vía judicial por medio del Proceso Contencioso Administrativo, posteriormente al Recurso Extraordinario de Casación y finalmente una Acción de Amparo, lo cual representaría mayores costos y un plazo más largo de recuperación de sus créditos fiscales.
- b) No presentar ninguna impugnación, sino que “esperar” a que la Administración Tributaria realice la auditoría respectiva y emita la resolución correspondiente.

El inconveniente de esta opción, es el hecho de que el ente fiscalizador no está obligado a cumplir con ningún plazo legal, lo cual deja el expediente a la total discreción de dicho ente y sin ninguna facultad para el contribuyente de poder exigirle acción alguna.

Según lo observado en un documento elaborado por el Centro de Investigaciones Económicas Nacionales (CIEN), se comenta en círculos de exportadores, que esta situación ha provocado el “(...) aumento de acciones al margen de la ley dentro del proceso de devolución del IVA. Aunque no hay manera de confirmar tales comentarios, una simple aplicación de la teoría de la Opción Pública al procedimiento que se sigue al vencerse los plazos que tiene la SAT para resolver, unido a la lentitud de los procesos judiciales, pone de manifiesto que existe suficiente base para que los funcionarios públicos puedan usar su discrecionalidad y generar ingresos en su favor” (28:41).

3.5.2 Causa número 2: tardanza en nombramiento de auditores para revisión

Si el solicitante decide esperar, la Administración Tributaria debe designar a los funcionarios encargados de realizar una auditoría, que tiene por objeto revisar toda la documentación que soporta el crédito fiscal solicitado, a fin de establecer si el monto solicitado por el contribuyente es correcto o bien formular algún ajuste al mismo.

Tal y como se mencionó con anterioridad, si el contribuyente decidió esperar y por ende, ya no está dentro de los plazos legales para impugnar en tiempo la resolución desfavorable en virtud del silencio administrativo, no tiene más opción que esperar a que se realice la auditoría antes señalada.

En la práctica, el nombramiento de los auditores y establecimiento de la fecha para realizar la auditoría respectiva llega a demorar entre 20 y 26 meses. Este es otro gran obstáculo para la devolución en tiempo, dentro de un procedimiento ya viciado, tomando en cuenta que la auditoría que se realizará es extemporánea y que debió realizarse dentro del plazo legal que en un inicio la SAT tenía para resolver la solicitud de devolución.

Según comentarios de funcionarios de la Administración Tributaria, lo anterior es debido a los factores siguientes:

- Una vez iniciada la auditoría, ésta suele ser bastante amplia, debido a que no se efectúan pruebas selectivas para evaluar si el crédito fiscal solicitado cuenta con la documentación contable de respaldo, sino que generalmente se solicita aproximadamente el 80% de la documentación total de las transacciones que originaron en crédito fiscal solicitado. Una auditoría de este tipo demora en la práctica entre dos y tres meses.

- La SAT está sobresaturada de trabajo, debido a que la cantidad de solicitudes de devolución que recibe, sobrepasa la capacidad de respuesta que tiene en función del número de auditores que puede asignar para estas revisiones.

Esto quedó evidenciado en una publicación de prensa del año 2010, en la que se observa que al ser cuestionada, la SAT manifestó que: “La dificultad se presenta cuando los contribuyentes acumulan períodos de hasta cuatro años para solicitar su devolución por medio del régimen general, por lo que el personal para las auditorías necesita invertir mayor tiempo en la revisión.” (27)

3.5.3 Causa número 3: demora en pago después de obtener resolución

Realizada la auditoría por parte de la SAT, se emite una resolución favorable. En algunas ocasiones por el monto inicialmente solicitado y en otras, por un monto menor, por algún ajuste hecho durante la auditoría realizada.

Aquí surge otro gran obstáculo al contribuyente y es que no se le hace efectiva la entrega del dinero solicitado de manera inmediata.

En la práctica el tiempo que llega a transcurrir entre la resolución favorable de la SAT y la entrega del dinero al contribuyente puede llegar a ser entre 9 y 12 meses. Esto es debido a que el Estado guatemalteco opera con déficit, por lo que no asignan todos los recursos necesarios para poder realizar las devoluciones ya resueltas favorablemente.

Prueba de lo anterior es lo que se publicó en un medio de comunicación escrito, en junio del año 2013, en el que se indica que en el año 2012, el Ministerio de Finanzas autorizó el traslado de Q100 millones destinados a la devolución del crédito fiscal, a la cuenta del fondo común, y pese al reclamo de los exportadores, la Contraloría General de Cuentas

señaló que no existieron irregularidades en el proceso, lo cual no fue compartido por un abogado consultado por dicho medio, quien indicó que sí existen irregularidades debido a que los fondos estaban destinados para un fin y se utilizaron para gastos de funcionamiento del Estado.

3.6 EL RECURSO DE REVOCATORIA PARA EFECTOS DE LA RECUPERACIÓN DEL CRÉDITO DE IVA SOLICITADO

En este inciso se presentan las disposiciones legales que soportan el uso del recurso de revocatoria por el silencio administrativo del ente fiscalizador, así como los posibles efectos del mismo.

3.6.1 De la resolución tácita por el silencio administrativo del fisco

El último párrafo del Artículo 23 “A” de la Ley del IVA establece que: “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 semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.” (12) (El subrayado y remarcado no es del texto original).

Como puede observarse, conforme a la Ley, las empresas pueden tenerse por notificadas de una resolución desfavorable por el simple hecho del vencimiento de los plazos indicados en el párrafo anterior, lo cual, conforme el texto legal, puede ser objeto de impugnación.

3.6.2 Disposiciones Legales que regulan el uso del recurso de revocatoria para la recuperación del crédito de IVA solicitado y efectos del mismo

Como se indicó en los párrafos anteriores, el silencio administrativo de SAT genera una resolución tácita que es objeto de impugnación. Seguidamente se indican las disposiciones legales que soportan el uso del recurso de revocatoria para esos efectos.

3.6.2.1 Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República y sus reformas

El uso del recurso de revocatoria está regulado en el Artículo 154 del Código Tributario, el cual establece que: “Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del Artículo 150 de este Código, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.

Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo.

El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de la

Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, en su caso, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo.

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.

El memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el Artículo 122 de este Código.” (6)

3.6.2.2. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala

El Artículo 45 establece que los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT en materia tributaria, son los que establece el Código Tributario y las leyes aduaneras.

Estos recursos son:

- Contra una resolución originaria del Directorio, procede el recurso de reposición.
- Contra las resoluciones del Superintendente y los Intendentes, procede el recurso de revocatoria.

3.6.2.3. Reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo No. 2-98 del Directorio de la SAT

El 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 cuanto al uso de los recursos, se indica lo siguiente:

- 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 originarias de los Intendentes, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el superintendente.

3.6.2.4. Efectos de presentar el recurso de revocatoria

Con base en las disposiciones legales antes mencionadas, se observa que la Ley permite interponer el recurso de revocatoria aunque no haya una resolución escrita por parte de SAT, ya que es la misma Ley del IVA la que establece el momento y las condiciones bajo las que surge la resolución tácita negativa que debe impugnarse.

En ese sentido, es evidente que la resolución se considera emitida por el Superintendente de Administración Tributaria, por lo que es ante él, que debe presentarse el recurso de revocatoria. Por lo tanto, el mismo debe ser conocido por el Directorio de la SAT, en los plazos legales antes indicados.

3.7 RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO DE LA SAT SOBRE EL RECURSO DE REVOCATORIA INTERPUESTO PARA LA RECUPERACIÓN DEL CRÉDITO DE IVA SOLICITADO

En este inciso se describen los efectos que pueden darse al hacer uso del recurso de revocatoria conforme lo indicado en los párrafos anteriores, iniciando con las diligencias para mejor resolver que el Directorio de SAT deberá practicar debido a que no puede emitir una resolución sobre un crédito fiscal que no ha sido revisado por el ente fiscalizador.

Asimismo, se presentan los diferentes sentidos en los que el Directorio puede resolver y cuáles serían los efectos de tales resoluciones.

3.7.1 Diligencias para mejor resolver

El penúltimo párrafo del Artículo 23 “A” de la Ley del IVA, establece que previo a resolver sobre el crédito fiscal solicitado por los contribuyentes, la Administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal.

Debido a dicha disposición legal y considerando que el crédito fiscal solicitado no ha sido revisado por la SAT en el momento en que el Directorio conoce el Recurso de Revocatoria interpuesto por los contribuyentes, se hace necesario que previo a emitir su resolución respectiva, dicho órgano requiera el cumplimiento de las “Diligencias para mejor resolver” contenidas en el Artículo 144 del Código Tributario, el cual establece que: “La

Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno.”
(6) (El subrayado no es del texto original).

En efecto dentro de los casos que se observaron en el transcurso de esta investigación, el Directorio de la SAT realizó este requerimiento a la Intendencia de Fiscalización, la cual está obligada a programar la auditoría de campo o de gabinete para revisar la procedencia y documentación del crédito fiscal solicitado por los contribuyentes.

Asimismo, de acuerdo con el Artículo 159 del Código Tributario, como parte del trámite que se debe dar al recurso de revocatoria, la Secretaría del Directorio de la SAT, al recibir las actuaciones que lo motivaron, deberá recabar dictamen de la Asesoría Técnica de dicho Órgano, el cual deberá rendirse dentro del plazo de 30 días.

Posteriormente, conforme el contenido del Artículo 157 del ya mencionado Código Tributario, se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Asesoría Técnica del Directorio. Si transcurren estos 30 días sin que se dicte la resolución, el funcionario o empleado público responsable del

atraso será sancionado de conformidad con la normativa que para el efecto emita la Administración Tributaria.

Nótese que existen plazos legales que deben ser cumplidos por todas las dependencias estatales que participan en este proceso. Por lo tanto, el expediente que se traslada a la Intendencia de Fiscalización por parte del Directorio, no debe formar parte de la “cola de expedientes” que dicha Intendencia tiene por revisar en aquellos casos de contribuyentes que no hicieron uso del recurso de revocatoria.

En otras palabras, se puede decir que los expedientes por los que se ordena el procedimiento de “Diligencias para mejor Resolver” por parte del Directorio de la SAT, deben tener un tratamiento prioritario en cuanto al cumplimiento de plazos dentro de la Intendencia de Fiscalización.

Por si lo anterior fuera poco, si los funcionarios de la SAT no cumplen con los plazos establecidos en la Ley, los contribuyentes pueden exigir su cumplimiento mediante la interposición de un Recurso de Amparo conforme lo establecido en la literal f) del Artículo 10 del Decreto No. 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Situación distinta ocurre con los expedientes por los que no se hace uso del recurso de revocatoria, ya que en ellos no existe ningún plazo que deba ser cumplido por parte de la SAT, por lo que los contribuyentes quedan sujetos a la arbitrariedad de dicho ente.

3.7.2 Resolución favorable y sus efectos

Después que la Intendencia de Fiscalización entrega su Dictamen al Directorio de la SAT, este ente puede emitir cuatro tipos de resoluciones (rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida). En este apartado se menciona cuáles son los efectos

de obtener una resolución favorable por parte de dicho Directorio, es decir, revocando la resolución recurrida.

Debe tenerse presente que el origen del Recurso de Revocatoria es debido a una resolución “tácita” mediante la que SAT denegó la devolución del crédito de IVA solicitado por un contribuyente.

Este escenario ocurrirá en aquellos casos en los que, como resultado de las diligencias para mejor resolver, la Intendencia de Fiscalización haya verificado la procedencia del crédito fiscal solicitado y haya constatado también que sí procede su devolución, lo cual deberá hacer constar en un informe que entregará al Directorio.

Con base en dicho informe, el Directorio deberá resolver:

- Declarar con lugar el recurso de revocatoria interpuesto en contra de la resolución negativa que emitió la Superintendencia de Administración Tributaria.
- Por lo anterior, deberá autorizar la devolución del crédito de IVA solicitado por el contribuyente, ordenando que el expediente se traslade al Banco de Guatemala para realizar dicha devolución, quien debe hacer efectiva la misma dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

3.7.3 Resolución parcialmente favorable y sus efectos

Este caso ocurre cuando como resultado de la verificación que realiza la Intendencia de Fiscalización, se determina la existencia de bienes y/o servicios adquiridos, que no cumplen con los requisitos establecidos por los Artículos 16 (procedencia del crédito fiscal) o 18 (documentación del crédito fiscal).

Debido a lo anterior, el Directorio debiera resolver de la forma siguiente:

- Declarar “CON LUGAR” el recurso de revocatoria interpuesto por el contribuyente.
- Autorizar la devolución del crédito del Impuesto al Valor Agregado, por el monto que la Intendencia de Fiscalización haya considerado procedente, ordenando que el expediente se traslade al Banco de Guatemala para realizar dicha devolución, quien debe hacerla efectiva dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.
- Indicar el monto que se haya deducido por ajustes formulados al total del crédito fiscal solicitado. Estos ajustes se hacen saber al contribuyente mediante la notificación de una audiencia que contiene el detalle y explicación de dichos ajustes. En este caso, los contribuyentes tienen el derecho de plantear su defensa mediante las siguientes instancias legales:
 - Evacuación de la audiencia conforme el artículo 146 del Código Tributario, conferida por un plazo de 30 días hábiles a partir de la fecha de notificación de los ajustes.

- Recurso de Revocatoria en caso la SAT resuelva confirmar los ajustes formulados.
- Recurso de lo Contencioso Administrativo en caso el Directorio de la SAT decida declarar sin lugar el Recurso de Revocatoria interpuesto. Esta instancia ya es a nivel judicial.

3.7.4 Resolución desfavorable y sus efectos

De acuerdo con lo establecido por el penúltimo párrafo del Artículo 23 de la Ley del IVA, la Administración Tributaria puede rechazar la devolución del crédito de IVA solicitado por los contribuyentes, únicamente por los montos ajustados por no cumplir con los requisitos legales respecto de su procedencia y documentación de soporte.

No obstante lo anterior, el Directorio de la SAT podría resolver no procedente el recurso de revocatoria interpuesto, únicamente en los casos en los que la solicitud de devolución no cumpla con los requisitos establecidos en dicho Artículo de la Ley del IVA, los cuales están detallados en el numeral 3.4 de este capítulo.

En caso que la solicitud presentada carezca de alguno de dichos requisitos, la Administración Tributaria YA NO ENTRARÍA A CONOCER LA PROCEDENCIA DEL CRÉDITO SOLICITADO, por lo que el Directorio emitiría una resolución declarando SIN LUGAR el recurso de revocatoria interpuesto.

En este caso, la empresa tendría las dos opciones siguientes:

OPCIÓN I: plantear una demanda contra la SAT mediante el proceso DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Es importante mencionar que se considera que esta opción no sería la más recomendable, debido al tiempo de resolución que toma ese proceso y considerando que no hay certeza de un resultado favorable en caso de no haber cumplido con alguno de los requisitos legales al presentar la solicitud de devolución.

OPCIÓN II: PRESENTAR UNA NUEVA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN. Debido a que el rechazo se habrá debido al incumplimiento de un aspecto de forma en la solicitud, y considerando que la Administración Tributaria no ha entrado a conocer la documentación y procedencia del crédito solicitado, es conveniente que el contribuyente presente una nueva solicitud de devolución cumpliendo todos los requisitos legales, lo cual no le es prohibido por la ley, toda vez no haya operado la prescripción establecida en el Artículo 47 del Código Tributario.

CAPÍTULO IV

EL RECURSO DE REVOCATORIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) DE UNA EMPRESA FARMACÉUTICA QUE VENDE A ENTIDADES EXENTAS (CASO PRÁCTICO)

Seguidamente se presenta el caso práctico, el cual fue elaborado con el objeto de mostrar la función con la que el auditor externo sirve a la comunidad de negocios, específicamente a las empresas que tienen problemas de liquidez por el capital congelado que se genera por la tardanza con la que la Administración Tributaria devuelve los créditos de IVA.

El presente caso práctico parte de la premisa de estar ante una empresa que ya presentó ante la Administración Tributaria la solicitud de devolución del crédito de IVA acumulado durante el trimestre comprendido de julio a septiembre de 2014, pero que, a diferencia de otras solicitudes presentadas anteriormente, en esta ocasión desea hacer uso del recurso de revocatoria, en lugar de esperar pasivamente a que el ente fiscalizador actúe respecto de la solicitud presentada.

En consecuencia, en los siguientes incisos se muestra el trabajo del auditor iniciando con la revisión de la solicitud presentada por la empresa, para confirmar que cumple con los requisitos legales y reglamentarios respectivos, continuando con la elaboración y presentación del memorial que contiene el recurso de revocatoria contra la resolución tácita emitida por la Administración Tributaria, hasta finalizar con la resolución que en derecho debe emitir el Directorio de SAT.

4.1 DATOS GENERALES

4.1.1 Datos generales de la empresa

De acuerdo con la información observada en la Escritura de Constitución, las patentes de comercio, el Registro Tributario Unificado (RTU) de la SAT y otros registros de la empresa, los datos de la misma son los siguientes:

Razón social:	Comercializadora Farmacéutica, Sociedad Anónima
Nombre comercial:	COFARSA
Domicilio fiscal:	7 avenida 7-77, zona 7, Guatemala, Guatemala
Fecha de constitución:	7 de julio de 2007
Objeto social:	Importación y comercialización de productos farmacéuticos y medicinales.
Notario y No. escritura:	Escritura No. 7 de la Notario Brenda Marisol Duque Guerra
NIT:	777777-7
Teléfono:	2727-2727
Fax:	2727-2728

- Dirección comercial: 7 avenida 7-77, zona 7, Guatemala, Guatemala
- Cliente principal: Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), quien por ser una entidad exenta, entrega constancias de exención de IVA.
- Compras principales: El crédito fiscal es generado principalmente por la importación de productos farmacéuticos comprados a proveedores extranjeros.

4.1.2 Detalle de operaciones y generación del crédito fiscal en el trimestre comprendido de julio a septiembre 2014

De acuerdo con la información observada en las declaraciones de IVA presentadas por la empresa, el crédito fiscal acumulado durante el trimestre se debió a las operaciones siguientes:

Cuadro 3

Comercializadora Farmacéutica, S. A.

Ventas del trimestre comprendido de julio a septiembre 2014

CLIENTE	BASE Q	IVA Q	TOTAL Q
IGSS	3,000,000	360,000	3,360,000
Otros clientes	1,500,000	180,000	1,680,000
TOTALES	4,500,000	540,000	5,040,000
(-) Constancias de exención recibidas *		360,000	
Débito fiscal neto		180,000	

* Constancias recibidas del IGSS.

Fuente: elaboración propia con base en información recabada.

Cuadro 4

Comercializadora Farmacéutica, S. A.**Compras y servicios adquiridos en el trimestre de julio a septiembre 2014**

DESCRIPCIÓN	BASE Q	IVA Q	TOTAL Q
Importación de Mercadería	2,100,000	252,000	2,352,000
Compras realizadas a proveedores locales	900,000	108,000	1,008,000
Servicios adquiridos de proveedores locales	1,050,000	126,000	1,176,000
TOTALES	4,050,000	486,000	4,536,000

Fuente: elaboración propia con base en información recabada.

Con base en la información presentada en los dos cuadros anteriores, se generó un crédito de IVA de Q306,000.00, determinado de la forma siguiente:

Cuadro 5

Comercializadora Farmacéutica, S. A.**Determinación del crédito fiscal acumulado en el trimestre de julio a septiembre 2014**

DESCRIPCIÓN	MONTO Q
Débito fiscal por ventas al IGSS y a otros clientes	540,000
Crédito Fiscal por importaciones, compras y servicios adquiridos	486,000
Débito fiscal antes de constancias de exención	54,000
(-) Constancias de exención recibidas del IGSS	360,000
Remanente de crédito por constancias de exención recibidas	(306,000)

Fuente: elaboración propia con base en datos de tablas 3 y 4.

Con lo anterior se observa que si la compañía no hubiese realizado ventas al IGSS, habría determinado un débito fiscal de Q54,000.00; sin embargo, debido al monto de constancias de exención recibidas, generó un remanente de crédito fiscal de Q306,000.00 que al no poder compensar con débitos fiscales, tendrá derecho a que le sea devuelto, toda vez cumpla con lo indicado por los artículos 16, 18 y 23 de la Ley del IVA.

4.1.3 Requerimiento de la empresa

Con los datos presentados en el inciso anterior, la compañía presentó las siguientes declaraciones de IVA:

- Declaración de julio 2014 con formulario SAT-2237 No. 13205691851, presentada el 30 de agosto de 2014.
- Declaración de agosto 2014 con formulario SAT-2237 No. 13205691852, presentada el 30 de septiembre de 2014.
- Declaración de septiembre 2014 con formulario SAT-2237 No. 13205691853, presentada el 30 de octubre de 2014.

Asimismo, con fecha 07 de noviembre de 2014, la compañía presentó ante la Administración Tributaria, el formulario SAT-2123-0056814 conteniendo la solicitud de devolución del crédito fiscal de IVA, por la cantidad de Q306,000.00. El plazo de 30 días hábiles establecido por el artículo 23 “A” de la Ley del IVA, para que la Administración Tributaria resolviera la solicitud planteada, venció el 19 de diciembre de 2014, sin que dicho ente notificara la resolución respectiva.

Por lo anterior, la empresa requirió los servicios de Ligorría Sierra y Asociados, S. C. para apoyarlos con la elaboración y presentación del recurso de revocatoria por haber ocurrido el silencio administrativo de la Administración Tributaria. Sin embargo, se considera importante que antes de presentar el recurso requerido, se realice una revisión de la solicitud de devolución presentada, para asegurar que la misma cumple con los requisitos legales y reglamentarios respectivos, para evitar el riesgo de que el ente fiscalizador resuelva denegando la devolución solicitada. En los incisos siguientes se muestran la propuesta presentada a la compañía y el resultado del trabajo desarrollado.

4.2 PROPUESTA DE SERVICIOS

I

LS Ligorria Sierra & Asociados, S. C.

3 avenida, 3-33, Zona 10
Torre de Negocios, Nivel 3
Oficina 303, Guatemala ciudad

Tel: (502) 2222-7777
E-mail: info@ligorriasierra.com

Guatemala, 22 de diciembre de 2014

Licenciado

Juan José Lara Lemus

Gerente General

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, S. A.

7 avenida 7-77, zona 7, Guatemala, Guatemala

Presente

Estimado Licenciado Lara:

Agradecemos la oportunidad que nos brinda de presentar nuestra Propuesta de Servicios Profesionales para apoyarlos con la revisión de la solicitud de devolución del crédito de IVA, presentada por la compañía, correspondiente al trimestre comprendido de julio a septiembre del año 2014, así como con la posterior preparación y presentación del recurso de revocatoria que ustedes desean interponer en contra de la resolución tácita emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

Esperamos que las bases sobre las cuales se ha preparado esta propuesta sean favorables y convenientes para sus intereses.

A) ANTECEDENTES

Con fecha 07 de noviembre de 2014, la compañía presentó ante la Administración Tributaria el formulario SAT-2123-0056814, el cual contiene la solicitud de devolución del IVA crédito acumulado por la compañía durante el trimestre comprendido de julio a septiembre de 2014, por un monto de Q306,000.00.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 23 “A” de la Ley del IVA, el ente fiscalizador tuvo un plazo de 30 días hábiles para resolver la autorización de devolución de dicha solicitud, el cual venció el pasado 19 de diciembre de este año. En este sentido, la norma también establece que la petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa al vencerse el plazo antes indicado.

En consecuencia, se hace necesaria la presentación de un recurso de revocatoria como mecanismo de impugnación contra dicha denegatoria para poder accionar los plazos legales establecidos en el Código Tributario, con el objeto de garantizar a la compañía que su expediente cumplirá con los procedimientos administrativos necesarios, hasta que se les notifique la resolución que autorice la devolución del crédito de IVA solicitado.

No obstante lo anterior, previo a hacer uso de dicho recurso, es conveniente realizar una revisión de la solicitud de devolución presentada, con el objeto de confirmar que cumple con las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes, para evitar que se obtenga una resolución desfavorable.

Por lo anterior, ustedes han requerido nuestra propuesta de servicios profesionales para apoyarlos con la revisión de la solicitud de devolución antes indicada, así como con la preparación y presentación del recurso de revocatoria correspondiente.

B) ALCANCE DEL TRABAJO A REALIZAR

Con el objeto de cumplir con los requerimientos de la compañía, el trabajo se realizaría en las dos fases que se describen a continuación:

Fase I – Revisión de la solicitud de devolución presentada

El objeto de esta fase es verificar que la solicitud de devolución presentada por la compañía cumple con las disposiciones legales y reglamentarias requeridas. Por lo tanto, el trabajo a realizar consistirá en lo siguiente:

a. Obtener de ustedes:

- La copia de la solicitud de devolución del crédito de IVA acumulado durante el trimestre de julio a septiembre de 2014, contenida en el formulario SAT-2123-0056814, con todos sus anexos.
- Originales de los libros de Estados Financieros y el Mayor, con sus respectivas autorizaciones y habilitaciones.
- Original del Libro de Ventas y Servicios Prestados con su respectiva habilitación.
- Original del Libro de Compras y Servicios Recibidos con su respectiva habilitación.
- Declaraciones de IVA correspondientes a los meses de julio a octubre de 2014, con estatus de presentadas.

- Originales de las facturas de ventas y de las constancias de exención, emitidas y recibidas durante los meses de julio, agosto y septiembre de 2014.
 - Originales de los documentos que soportan las importaciones reportadas en los libros de compras de julio a septiembre de 2014 y de los documentos que soportan el pago realizado a los proveedores.
- b. Revisar que el formulario de solicitud se haya llenado adecuadamente, cumpliendo con todos los aspectos de forma requeridos y que los datos consignados sean consistentes con los contenidos en las declaraciones de IVA y en el Registro Tributario Unificado (RTU).
- c. Confirmar que dentro de los anexos de la solicitud, se hayan adjuntado los documentos siguientes:
- Los documentos requeridos por el artículo 23 “A” de la Ley del IVA.
 - Declaración jurada autenticada, en la cual se haga constar que no se ha recibido, compensado ni acreditado el monto de IVA que se solicita.
 - Fotocopia autenticada del nombramiento del representante legal y de su documento personal de identificación. Verificaremos que el nombramiento esté vigente e inscrito en la SAT.
 - Fotocopia autenticada de las patentes de comercio de sociedad y empresa.

- Fotocopia autenticada de la escritura de constitución y de sus modificaciones. Verificaremos que los datos estén actualizados en el RTU de la SAT.
 - Fotocopia certificada de las declaraciones de IVA de julio a septiembre de 2014. Confirmaremos que los datos consignados en las declaraciones sean consistentes con los mostrados en los libros de compras y ventas del IVA. Asimismo, verificaremos que el arrastre del crédito fiscal en las declaraciones, sea correcto.
 - Fotocopia certificada de los folios de los libros contables de Estados Financieros y Mayor, que muestren el movimiento y el saldo del crédito de IVA solicitado. Confirmaremos que los folios utilizados estén dentro de los rangos de la habilitación y autorización obtenidos.
 - Fotocopia certificada de las notas de crédito y débito que se hayan emitido de julio a septiembre 2014. Verificaremos que se hayan reportado adecuadamente en el Libro de Ventas y Servicios Prestados.
 - Fotocopia certificada de las constancias de exención recibidas durante el trimestre revisado. Revisaremos que todas las facturas emitidas al IGSS tengan la constancia correspondiente.
- d. Revisar que el saldo de crédito de IVA acumulado en la declaración de septiembre de 2014, no haya sido arrastrado a la declaración de IVA del mes de octubre de ese mismo año.
- e. Revisar que las fotocopias de las facturas de compras y documentos de importación, que se adjuntaron a la solicitud, coincidan con los documentos originales que posee la compañía.

- f. Confirmar que las facturas emitidas por proveedores locales cumplan con los requisitos establecidos por el artículo 18 de la Ley del IVA.
- g. Revisar que el IVA pagado, tanto por las compras locales como por las importaciones adjuntas a la solicitud, cumpla con lo establecido por el artículo 16 de la Ley del IVA en cuanto a su procedencia como crédito fiscal.
- h. Revisar que los libros de compras y ventas del IVA cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 38 y 39 del Reglamento de la Ley del IVA.
- i. Revisar que el movimiento del IVA crédito y débito fiscal, presentado en las declaraciones, coincida con el movimiento reflejado en los libros contables.
- j. Verificar que el remanente de IVA solicitado, se presente como una cuenta por cobrar en los libros contables.

Para el desarrollo del trabajo antes indicado, se estiman dos días hábiles de trabajo de campo, por lo que el informe les sería entregado tres días hábiles después de la aceptación de esta propuesta de servicios.

Fase II – Preparación y presentación del recurso de revocatoria

Luego de confirmar que la solicitud de devolución cumple con los requisitos legales, prepararemos y presentaremos el recurso de revocatoria en contra de la resolución tácita generada de acuerdo con lo establecido en la Ley del IVA.

Nuestro trabajo consistirá en lo siguiente:

- a. **Obtener de ustedes:**
 - o **Fotocopia certificada por el contador registrado ante la SAT, de la solicitud de devolución del crédito de IVA acumulado durante el trimestre comprendido de julio a septiembre de 2014, contenida en el formulario SAT-2123-0056814.**
 - o **Fotocopia autenticada del nombramiento del representante legal y de su documento personal de identificación.**
- b. **Elaborar el borrador del memorial que contenga el recurso de revocatoria en contra de la resolución tácita emitida por la Administración Tributaria, el cual les será enviado para su revisión, aprobación, impresión y firma.**
- c. **Al obtener el memorial firmado, lo presentaremos en la ventanilla asignada para eso por SAT y les entregaremos una copia con la constancia de su presentación.**
- d. **De ser necesario, prepararemos y presentaremos el “Ocurso”, en caso la Administración Tributaria pretenda denegar el trámite del recurso de revocatoria interpuesto.**
- e. **Haremos el seguimiento correspondiente y solicitaremos las reuniones necesarias con los funcionarios de SAT, para procurar el avance del expediente hasta lograr primero la revisión del crédito fiscal por parte de los auditores fiscales y luego la emisión y notificación de la resolución respectiva.**

Es importante tener presente que el plazo para presentar el recurso de revocatoria vencerá el 06 de enero del 2015, por lo que agradeceremos darnos a conocer a la mayor brevedad posible su decisión sobre esta propuesta de servicios para proceder de forma inmediata, si ustedes están de acuerdo.

C) LIMITACIONES AL ALCANCE DE NUESTRO TRABAJO

Es importante indicar que nuestro trabajo no incluye el apoyo en la atención de los auditores de la Administración Tributaria o en la preparación de la documentación que ellos requieran como parte de la revisión que deben realizar sobre el crédito de IVA solicitado por la compañía. Sin embargo, a su requerimiento, con gusto los podremos apoyar previo arreglo de honorarios.

Asimismo, a pesar que la Ley establece plazos para el trámite del recurso de revocatoria, la experiencia nos demuestra que la Administración Tributaria no cumple con los mismos. Por lo tanto, no podemos garantizar que las actuaciones administrativas ocurran dentro de dichos plazos legales.

Finalmente, la experiencia nos indica que el ente fiscalizador suele ajustar entre el 10% y el 15% del monto solicitado, lo cual es independiente al proceso seguido por la presentación del recurso de revocatoria.

Por lo tanto, no asumiremos cualquier monto de IVA que el ente fiscalizador pueda ajustar a la compañía.

D) HONORARIOS

Nuestros honorarios se basan en el tiempo requerido por el personal asignado al cumplimiento de cada trabajo. Las tarifas por hora individual de cada integrante varían de acuerdo con su grado de responsabilidad, experiencia y pericia.

Por lo tanto, en función del tiempo que estimamos invertir en este trabajo, nuestros honorarios serían:

- Q5,600.00 (IVA incluido), por la revisión de la solicitud de devolución del crédito de IVA, conforme lo indicado en la Fase I de esta propuesta de servicios, los cuales serían cobrados mediante un 50% al obtener la aprobación de esta propuesta de servicios y el 50% restante al entregarles el informe respectivo.
- Q11,200.00 (IVA incluido), por la preparación y presentación del memorial de recurso de revocatoria, los cuales serían cobrados al entregarles la copia del memorial con la constancia de su ingreso ante SAT.
- Q11,200.00 (IVA incluido), por el seguimiento del expediente ante los funcionarios de la Administración Tributaria, los cuales serían cobrados mediante un 50% al ser notificados del inicio de la auditoría por parte de SAT y el 50% restante al ser notificados de la resolución que autorice la devolución del crédito de IVA solicitado.
- Q2,240.00 (IVA incluido), si fuese necesario preparar y presentar el “Ocurso” por una posible negativa de SAT a darle trámite al recurso de revocatoria.

Apreciamos la confianza depositada en nuestra Firma al requerirnos esta propuesta de servicios, la cual esperamos que sea merecedora de su aprobación.

Atentamente,



Alejandro Ligorría
Socio Director

Si está de acuerdo con los términos de esta propuesta de servicios, por favor sírvase completar la información requerida seguidamente y enviarnos una copia de la misma.

Nombre y firma de quien aprueba la propuesta: Juan José Lara 

Fecha de aprobación: 23 de diciembre de 2014

4.3 REVISIÓN DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE IVA

En este inciso se presentan los papeles de trabajo elaborados al realizar la revisión de la solicitud de IVA presentada por la compañía, así como el informe de hallazgos presentado al cliente.

4.3.1 Papeles de trabajo y resultados

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

ÍNDICE DE PAPELES DE TRABAJO

Ciente:	Comercializadora Farmacéutica, S. A.	Hecho por: BMDG Fecha: 23/12/2014
Trabajo:	Revisión de la solicitud de devolución de IVA de julio a septiembre de 2014	Revisado por: AJLS Fecha: 29/12/2014
Ref.	DESCRIPCIÓN	
I	Propuesta de servicios profesionales	
II	Informe	
III	Cuestionario de cumplimiento de requisitos legales	
IV	Determinación de honorarios	
A	Solicitud de devolución del crédito de IVA	
B	Anexo de solicitud de devolución del crédito de IVA	
C	Declaración de IVA de julio de 2014	
D	Declaración de IVA de agosto de 2014	
E	Declaración de IVA de septiembre de 2014	
F	Declaración de IVA de octubre de 2014	
G	Libro de ventas y servicios prestados	
H	Libro de compras y servicios recibidos	
I	Certificación de constancias de exención recibidas	
J	Balance de saldos al 30 de septiembre de 2014	

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

III

CUESTIONARIO DE CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS LEGALES

Ciente:	Comercializadora Farmacéutica, S. A.	Hecho por: BMDG Fecha: 23/12/2014
Trabajo:	Revisión de la solicitud de devolución de IVA de julio a septiembre de 2014	Revisado por: AJLS Fecha: 29/12/2014

Procedimiento Aplicado	Se cumple			Ref.	Observaciones
	Sí	No	N/A		
a. Obtener la documentación indicada en la propuesta de servicios	X				
b. Revisar en formulario SAT-2123 No. 56814					
- Que el lugar y fecha sean correctos	X			A	
- Que los datos generales de la empresa coincidan con el RTU	X			A	
- Que los datos de las declaraciones de IVA coincidan con los formularios presentados	X			A	
- Que el NIT y nombre del representante legal coincidan con el RTU	X			A	
- Que el nombramiento del representante legal esté vigente	X			A	
- Que los otros aspectos formales del formulario sean correctos	X			A	
c. Confirmar que hayan adjuntado los documentos siguientes:					
* Los requeridos por el art. 23 "A"					
- Original de facturas de proveedores	X			B	

Procedimiento Aplicado	Se cumple			Ref.	Observaciones
	Sí	No	N/A		
- Libro de compras y servicios recibidos	X			H	
- Libro de ventas y servicios prestados	X			G	
- Copia de las facturas emitidas al IGSS	X			B	
- Certificación contable de las facturas emitidas al IGSS	X			B	
- Documentos que soportan las exportaciones			X		No realizó exportaciones
- Copia de los cheques o estados de cuenta en que consta el pago a los proveedores	X			B	
- Documento donde conste que los proveedores recibieron el pago	X			B	
- Documentos que acrediten su cumplimiento como agente de retención			X		No es agente de retención
* Declaración jurada autenticada	X			B	
* Fotocopia autenticada del nombramiento del representante legal y de su DPI	X			B	
- Verificar vigencia del nombramiento	X				Vigente hasta el 12 de enero de 2017
* Fotocopia autenticada de las patentes de comercio de sociedad y empresa	X			B	
* Fotocopia autenticada de la escritura de constitución y de sus modificaciones	X			B	
- Verificar que los datos estén actualizados en el RTU	X				Observado físicamente
* Fotocopia certificada de declaraciones de IVA de julio a septiembre	X			C D E	

Procedimiento Aplicado	Se cumple			Ref.	Observaciones
	Sí	No	N/A		
- Verificar que los datos declarados coincidan con los libros de compras y ventas	X			C D E	
- Verificar que el IVA crédito se haya arrastrado correctamente de julio a septiembre	X			C D E	
* Fotocopia certificada de los folios de los libros contables de Estados Financieros y Mayor	X			B	
- Confirmar que los folios utilizados estén dentro del rango de la habilitación y autorización obtenidos	X				Confirmado con los estickers respectivos
* Fotocopia certificada de las notas de crédito y débito emitidas			X		No se emitieron en el trimestre
- Confirmar que se hayan reportado adecuadamente en el libro de ventas			X		No se emitieron en el trimestre
* Fotocopia certificada de las constancias de exención recibidas del IGSS	X			B	
- Revisar que todas las facturas emitidas al IGSS tengan constancias de exención	X			I	
d. Revisar que el saldo de IVA de septiembre 2014, no haya sido arrastrado a octubre	X			F	
e. Revisar que las fotocopias de las facturas de compras y documentos de importación, que se adjuntaron a la solicitud, coincidan con los originales	X				Observadas físicamente

Procedimiento Aplicado	Se cumple			Ref.	Observaciones
	Sí	No	N/A		
f. Confirmar que las facturas de proveedores locales cumplan con los requisitos del art. 18	X				Observadas físicamente
g. Revisar que el IVA pagado por compras locales y las importaciones adjuntas a la solicitud, cumpla con el artículo 16 respecto de su procedencia como crédito fiscal	X				El crédito ser formó por importación de mercancías vendidas y renta de bodega
h. Revisar que los libros de compras y ventas cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 38 y 39 del Reglamento	X			G H	
i. Revisar que el movimiento del IVA crédito y débito fiscal, presentado en las declaraciones, coincida con el movimiento reflejado en los libros contables	X			C D E J	
j. Verificar que el remanente de IVA solicitado, se presente como una cuenta por cobrar en los libros contables	X			E J	

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

IV 1/3

DETERMINACIÓN DE HONORARIOS

Cliente:	Comercializadora Farmacéutica, S. A.	Hecho por: BMDG Fecha: 23/12/2014
Trabajo:	Revisión de la solicitud de devolución de IVA de julio a septiembre de 2014	Revisado por: AJLS Fecha: 29/12/2014

POR REVISIÓN DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

TRABAJO A REALIZAR	TIEMPO ESTIMADO		HONO. BASE	HONO. IVA INCLUIDO
	AJL	BMDG		
Revisar solicitud contra Declaraciones de IVA y RTU		1		
Revisar que en el anexo de la solicitud se hayan adjuntado los documentos indicados en propuesta		2		
Revisar que los datos de las declaraciones de IVA coincidan con los Libros de compras y ventas y que estén contabilizados		3		
Revisar que no haya excepciones en todos los documentos que se adjuntaron		7		
Revisar papeles de trabajo y elaborar informe		3		
TOTAL TIEMPO ESTIMADO		3	13	
TARIFA HORA HOMBRE Q		600	250	
HONORARIO POR PERSONA Q		1,800	3,250	5,050
				5,656

POR EL MEMORIAL DE RECURSO DE REVOCATORIA

TRABAJO A REALIZAR	TIEMPO ESTIMADO		HONO. BASE	HONO. IVA INCLUIDO
	AJL	BMDG		
Preparar, revisar y enviar al cliente el borrador del memorial	6	13		
Aclarar dudas y hacer cambios requeridos por cliente	3	3.5		
Presentación del memorial		2		
TOTAL TIEMPO ESTIMADO	9	18.5		
TARIFA HORA HOMBRE Q	600	250		
HONORARIO POR PERSONA Q	5,400	4,625	10,025	11,228

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

IV 2/3

DETERMINACIÓN DE HONORARIOS

Cliente:	Comercializadora Farmacéutica, S. A.	Hecho por: BMDG Fecha: 23/12/2014
Trabajo:	Revisión de la solicitud de devolución de IVA de julio a septiembre de 2014	Revisado por: AJLS Fecha: 29/12/2014

POR EL SEGUIMIENTO AL EXPEDIENTE

TRABAJO A REALIZAR	TIEMPO ESTIMADO		HONO. BASE	HONO. IVA INCLUIDO
	AJL	BMDG		
Llamadas, visitas y reuniones con funcionarios de SAT	7	10		
Reportes de avance al cliente	3	6		
TOTAL TIEMPO ESTIMADO	10	16		
TARIFA HORA HOMBRE Q	600	250		
HONORARIO POR PERSONA Q	6,000	4,000	10,000	11,200

POR EL MEMORIAL DE OCURSO

TRABAJO A REALIZAR	TIEMPO ESTIMADO		HONO. BASE	HONO. IVA INCLUIDO
	AJL	BMDG		
Preparar, revisar y enviar al cliente el borrador del memorial	0.5	3		
Aclarar dudas y hacer cambios requeridos por cliente	0.5	1		
Presentación del memorial		2		
TOTAL TIEMPO ESTIMADO	1	6		
TARIFA HORA HOMBRE Q	600	250		
HONORARIO POR PERSONA Q	600	1,500	2,100	2,352

NOTAS:

1. Honorario base a cobrar (sin Ocurso) Q25,000 (8.2% del crédito a solicitar).

IV 3/3

2. La utilidad al 30/09/14 es Q900,000 (J). La proyección a 12 meses es Q1,200,000 y la del trimestre julio a septiembre es Q300,000. Por lo tanto, el honorario a cobrar representa el 8.33% de la utilidad del trimestre y el 2.1% de la utilidad anual.

Debido al capital congelado por el crédito de IVA, la compañía paga al banco una tasa de interés del 12% anual.

Por lo tanto, es adecuada la inversión en este recurso, para agilizar la recuperación del crédito de IVA solicitado.

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula - A

SAT
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA, DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS, IMPUESTOS PAGADOS POR IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES O DEPÓSITOS POR GARANTÍAS ADUANALES (Ver instrucciones de llenado al reverso de la copia)

Lugar y fecha: **07** MES **11** AÑO **2014**

Número de identificación Tributaria: **SAT-21230056814** **7777777** **7**

03. Apellidos y nombres, razón o denominación social: **Comercializadora Farmacéutica, Sociedad Anónima**

04. DOMICILIO FISCAL: **7 avenida** **Guatemala**

05. DIRECCIÓN PARA RECIBIR NOTIFICACIONES: **7-77** **N/A** **7** **N/A** **Guatemala**

06. Número y nombre de calle o avenida: **7 avenida**

07. Número casa: **7-77**

08. Año o similar: **N/A**

09. Zona: **7**

10. Colonia o Barrio: **N/A**

11. Departamento: **Guatemala**

12. Municipio: **Guatemala**

13. Teléfono: **7777-7777**

14. Fax: **2727-2728**

15. Correo Electrónico: **Info@cofarsa.com**

16. CRÉDITO FISCAL DE IVA: EXPORTADORES RÉGIMEN ESPECIAL (CRÉDITO DEL PERÍODO) REMANENTES (TRIMESTRALES O ANUALES RÉGIMEN ESPECIAL EXPORTADORES) REMANENTES (ESTRUCOS DE IVA) EXPORTADORES RÉGIMEN OPTATIVO (CRÉDITO DEL PERÍODO) A CONTRIBUYENTES QUE VENDEN A ENTIDADES EXENTAS

17. PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO: Nombre del impuesto: Multas e intereses:

18. IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES: DERECHOS ARANCELARIOS PAGADOS EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PAGADO EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES

19. DEPÓSITOS ADUANALES: FORMULARIO SAT-8011 NO. _____

20. VALOR SOLICITADO EN QUETZALE: **E 2/2** **306,000.00**

21. En letras: **Trescientos seis mil quetzales con 00/100**

DECLARACIONES:

DECLARACIÓN No.	PERÍODO	VALOR Q.	DECLARACIÓN No.	PERÍODO	VALOR Q.
	del: dd-mm-aa	al: dd-mm-aa		del: dd-mm-aa	al: dd-mm-aa
23	01-07-2014	31-07-2014	26		
31	01-08-2014	31-08-2014	34		
39	01-09-2014	30-09-2014	42		
47			50		
55			58		
63			66		

22. PARA APLICAR EN COMPENSACIÓN POR: ACREDITAMIENTO: AJUSTES CONFIRMADOS:

Solicito que el valor de la devolución sea aplicado al pago de las siguientes deudas fiscales y sanciones

Solicito que el acreditamiento sea aplicado al pago de impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo o a Importaciones subsecuentes

IMPUESTO	PERÍODO	VALOR	Número del expediente(s) de referencia de los ajustes confirmados:
	del: dd-mm-aa	al: dd-mm-aa	
71			
74			
77			
TOTAL COMPENS		J 306,000.00	

Los datos contenidos en este formulario y sus anexos son verdaderos y los créditos objeto de esta solicitud no han sido compensados o acreditados con anterioridad, ni respecto de algún devolutorio alguna. Asimismo, no han sido trasladados al siguiente periodo ni a ningún otro.

82. ANEXOS, OBSERVACIONES Y FIRMAS

Adjunto **104** folios que se detallan en la "Hoja de Anexos".

Observaciones:

Firma: **Juan José Lara Lemus**

NIT de quien firma: **4413265-7**

Calidad con que actúa: Propietario: Representante Legal:

Nombre de quien firma: **Juan José Lara Lemus**

REGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES:

NIT DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR QUE FIRMA EL DICTAMEN: _____

Firma y sello de recepción SAT

Hecho por:
BMDG

Fecha:
23/12/2014

Revisado:
AJLS

Fecha:
29/12/2014

- ✓ Datos cotejados con declaraciones de impuestos que se observan en cédulas C, D, E
- ✓ Datos generales verificados con RTU

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – B

Ciente:	Comercializadora Farmacéutica, S. A.	Hecho por: BMDG Fecha: 23/12/2014
Trabajo:	Revisión de la solicitud de devolución de IVA del trimestre julio a septiembre de 2014	Revisado por: AJLS Fecha: 29/12/2014

"HOJA DE ANEXOS"

AL FORMULARIO SAT-2123

"SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA, DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS, IMPUESTOS PAGADOS EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES O DE PÓSITOS POR GARANTIAS ADUANALES"

No. De Anexo	Documento	No. De folios
1	Solicitud de devolución de IVA, formulario SAT-2123-0056814	1-2
2	Declaración jurada de solicitud de devolución de crédito fiscal	3-3
3	Fotocopia autenticada del nombramiento de representante legal y del DPI	4-8
4	Fotocopia autenticada de la patente de comercio de sociedad	9-9
5	Fotocopia autenticada de la patente de comercio de empresa	10-10
6	Fotocopia autenticada de la escritura de constitución	11-30
7	Fotocopia certificada de las declaraciones de IVA de julio a septiembre 2014	31-39
8	Fotocopia certificada de los folios del libro de ventas que contienen julio a septiembre 2014	40-40
9	Fotocopia certificada de los folios del libro de compras que contienen julio a septiembre 2014	41-41
10	Fotocopia certificada de los folios del libro de Estados Financieros que contienen el crédito solicitado	42-45
11	Fotocopia certificada de los folios del libro de Mayor que contienen el crédito solicitado	46-52
12	Fotocopia certificada de las facturas emitidas al IGSS durante julio a septiembre 2014	53-61
13	Certificación contable de las facturas emitidas al IGSS	62-62
14	Fotocopia certificada de las constancias de exención recibidas	63-71
15	Fotocopias certificadas de las facturas de compras locales y de los documentos de pago	72-80
16	Fotocopias certificadas de pólizas de importación y de los documentos de pago	81-104
17		
18		
Total e Folios:		104

Original: SAT Copia: Contribuyente

✓ Documento que cumple con atributo requerido

A

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – C 1/2

Declaración de IVA de Julio 2014

Superintendencia de Administración Tributaria	IVA GENERAL	SAT-2237 Release 1	Hecho por: BMDG
Número de Acceso 296 407 764	Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales y de exportación. Declaración jurada y pago mensual.	Número de Formulario 13 205 691 851	Fecha: 23/12/2014
	4 de 4: Presentado	Número de Contingencia	Revisado: AJLS Fecha: 29/12/2014

Aclaraciones

¿Quiénes pueden utilizar este formulario?
Contribuyentes inscritos al Régimen General del Impuesto al Valor Agregado que realizan operaciones locales y de exportación.

- ¿Cómo se usa este formulario?
- Ingrese el NIT del contribuyente.
 - Seleccione el período a declarar.
 - Para declarar operaciones de exportación seleccione **SI** en ¿Realiza operaciones de exportación?
 - Llene las casillas que correspondan.
 - Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000".
 - Si el formulario no tiene valor a pagar (Q0.00) o sin movimiento también debe presentarlo.
 - Imprima dicho SAT-2000 y páguelo en un banco.

1. NIT DEL CONTRIBUYENTE *

7777777 [Ej. 22255559]

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANONIMA

2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *

MES: JULIO

AÑO: 2014

¿Realiza operaciones de exportación?

SI

Se habilitaran los cuadros 4 y 6 que contienen las casillas para operaciones de exportación

3. DÉBITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	BASE	DÉBITOS
Ventas exentas y servicios exentos		
Ventas de medicamentos genéricos, alternativos y antiretrovirales		
Ventas no afectas realizadas a contribuyentes calificados con el Decreto No. 29-89 y sus reformas		
Ventas de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso		
Ventas de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso		0
Ventas gravadas	G 1500000	G 180000
Servicios gravados		0
Sumatoria de las columnas BASE y DÉBITOS	1500000	180000

5. CRÉDITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	BASE	CRÉDITOS
Compras de medicamentos genéricos, alternativos y antiretrovirales		

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula - C 2/2

Declaración de IVA de Julio 2014

Compras y servicios adquiridos de pequeños contribuyentes			
Compras no afectas (Decreto No. 29-89 y sus reformas)			
Compras de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso			
Compras de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso			0
Compras de combustibles			0
Otras compras	H 1/2	296296	35556
Servicios adquiridos		345679	41481
Importaciones de Centro América			0
Importaciones del resto del mundo	H 1/2	691358	82963
Compras de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo			0
Importaciones de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo			0
IVA conforme constancias de exención recibidas			I 120000
Remanente de crédito fiscal del periodo anterior			
Sumatoria de las columnas BASE y CRÉDITOS		1333333	280000

Hecho por:

BMDG

Fecha:

23/12/2014

Revisado:

AJLS

Fecha:

29/12/2014

7. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL O IMPUESTO A PAGAR

Crédito fiscal para el periodo siguiente por operaciones locales (Créditos mayor que Débitos)				100000
Crédito fiscal por operaciones de exportación (Créditos mayor que Débitos)				0
IMPUESTO TOTAL DETERMINADO (Débitos mayor que Créditos) Operaciones locales				0
IMPUESTO TOTAL DETERMINADO (Débitos mayor que Créditos) Operaciones de exportación				0
Crédito fiscal para el periodo siguiente por operaciones de exportación				0
SALDO DEL IMPUESTO				0
Remanente de retenciones del IVA del periodo anterior				
(-) Acreditamiento en cuenta bancaria del remanente de retención de IVA	Número Resolución		Monto acreditado	
(=) Remanente de retenciones del IVA recibidas en el periodo				0
(-) Constancias de retenciones del IVA recibidas en el periodo a declarar				
Saldo de retenciones para el periodo siguiente				0
SUB-TOTAL DEL IMPUESTO				0
Número de Resolución de Compensación		Saldo no compensado		Valor a compensar en el periodo actual
IMPUESTO A PAGAR				0

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – D 1/2

Declaración de IVA de Agosto de 2014

SAT Superintendencia de Administración Tributaria	IVA GENERAL	SAT-2237 Release 1																											
Número de Acceso 296 407 764	Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales y de exportación. Declaración jurada y pago mensual. 4 de 4: .Presentado	Número de Formulario 13 205 691 852 Número de Contingencia																											
Aclaraciones																													
<p>¿Quiénes pueden utilizar este formulario? Contribuyentes inscritos al Régimen General del Impuesto al Valor Agregado que realizan operaciones locales y de exportación.</p> <p>¿Cómo se usa este formulario?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingrese el NIT del contribuyente. • Seleccione el período a declarar. • Para declarar operaciones de exportación seleccione SI en ¿Realiza operaciones de exportación? • Llene las casillas que correspondan. • Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000". Si el formulario no tiene valor a pagar (Q0.00) o sin movimiento también debe presentarlo. • Imprima dicho SAT-2000 y páguelo en un banco. 																													
<p>1. NIT DEL CONTRIBUYENTE *</p> <p>***** COMPañIA FARMACEUTICA, SOCIEDAD ANONIMA</p>																													
<p>2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *</p> <p>MES: AGOSTO ▾</p> <p>AÑO: 2014 ▾</p>																													
<p>¿Realiza operaciones de exportación?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> SI</p> <p>Se habilitaran los cuadros 4 y 6 que contienen las casillas para operaciones de exportación</p>																													
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">3. DÉBITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES</th> <th style="width: 25%;">BASE</th> <th style="width: 25%;">DÉBITOS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Ventas exentas y servicios exentos</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ventas de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ventas no afectas realizadas a contribuyentes calificados con el Decreto No. 29-89 y sus reformas</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ventas de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ventas de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso</td> <td></td> <td style="text-align: right;">0</td> </tr> <tr> <td>Ventas gravadas</td> <td style="text-align: center;">G 1500000</td> <td style="text-align: center;">G 180000</td> </tr> <tr> <td>Servicios gravados</td> <td></td> <td style="text-align: right;">0</td> </tr> <tr> <td>Sumatoria de las columnas BASE y DÉBITOS</td> <td style="text-align: center;">1500000</td> <td style="text-align: center;">180000</td> </tr> </tbody> </table>			3. DÉBITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	BASE	DÉBITOS	Ventas exentas y servicios exentos			Ventas de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales			Ventas no afectas realizadas a contribuyentes calificados con el Decreto No. 29-89 y sus reformas			Ventas de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso			Ventas de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso		0	Ventas gravadas	G 1500000	G 180000	Servicios gravados		0	Sumatoria de las columnas BASE y DÉBITOS	1500000	180000
3. DÉBITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	BASE	DÉBITOS																											
Ventas exentas y servicios exentos																													
Ventas de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales																													
Ventas no afectas realizadas a contribuyentes calificados con el Decreto No. 29-89 y sus reformas																													
Ventas de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso																													
Ventas de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso		0																											
Ventas gravadas	G 1500000	G 180000																											
Servicios gravados		0																											
Sumatoria de las columnas BASE y DÉBITOS	1500000	180000																											
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">5. CRÉDITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES</th> <th style="width: 25%;">BASE</th> <th style="width: 25%;">CRÉDITOS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Compras de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>			5. CRÉDITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	BASE	CRÉDITOS	Compras de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales																							
5. CRÉDITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	BASE	CRÉDITOS																											
Compras de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales																													

Hecho por:

BMDG

Fecha:

23/12/2014

Revisado:

AJLS

Fecha:

29/12/2014

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – D 2/2

Declaración de IVA de Agosto de 2014

Compras y servicios adquiridos de pequeños contribuyentes					
Compras no afectas (Decreto No. 29-89 y sus reformas)					
Compras de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso					
Compras de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso					0
Compras de combustibles					0
Otras compras				H 1/2	36000
Servicios adquiridos				H 1/2	42000
Importaciones de Centro América					0
Importaciones del resto del mundo				H 1/2	84000
Compras de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo					0
Importaciones de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo					0
IVA conforme constancias de exención recibidas					120000
Remanente de crédito fiscal del periodo anterior					100000
Sumatoria de las columnas BASE y CRÉDITOS					382000
				1350000	

Hecho por:

BMDG

Fecha:

23/12/2014

Revisado:

AJLS

Fecha:

29/12/2014

7. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL O IMPUESTO A PAGAR					
Crédito fiscal para el periodo siguiente por operaciones locales (Créditos mayor que Débitos)					202000
Crédito fiscal por operaciones de exportación (Créditos mayor que Débitos)					0
IMPUESTO TOTAL DETERMINADO (Débitos mayor que Créditos) Operaciones locales					0
IMPUESTO TOTAL DETERMINADO (Débitos mayor que Créditos) Operaciones de exportación					0
Crédito fiscal para el periodo siguiente por operaciones de exportación					0
SALDO DEL IMPUESTO					0
Remanente de retenciones del IVA del periodo anterior					
(-) Acreditamiento en cuenta bancaria del remanente de retención de IVA	Número Resolución		Monto acreditado		
(=) Remanente de retenciones del IVA recibidas en el periodo					0
(-) Constancias de retenciones del IVA recibidas en el periodo a declarar					
Saldo de retenciones para el periodo siguiente					0
SUB-TOTAL DEL IMPUESTO					0
Número de Resolución de Compensación		Saldo no compensado		Valor a compensar en el periodo actual	
IMPUESTO A PAGAR					0

E2/2

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – E 1/2

Declaración de IVA de Septiembre de 2014

En el banco presente la Boleta SAT-2000, con o sin valor. Nunca presente este formulario.
Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.

SAT Superintendencia de Administración Tributaria	IVA GENERAL	SAT-2237 <small>Release 1</small>
Número de Acceso 296 407 764	Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales y de exportación. Declaración jurada y pago mensual.	Número de Formulario 13 205 691 853
4 de 4: Presentado		Número de Contingencia

Aclaraciones

¿Quiénes pueden utilizar este formulario?
Contribuyentes inscritos al Régimen General del Impuesto al Valor Agregado que realizan operaciones locales y de exportación.

¿Cómo se usa este formulario?

- Ingrese el NIT del contribuyente.
- Seleccione el período a declarar.
- Para declarar operaciones de exportación seleccione SI en ¿Realiza operaciones de exportación?.
- Para declarar operaciones de exportación seleccione SI en ¿Realiza operaciones de exportación?.
- Llene las casillas que correspondan.
- Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000".
- Si el formulario no tiene valor a pagar (00.00) o sin movimiento también debe presentarlo.
- Imprima dicho SAT-2000 y páguelo en un banco.

1. NIT DEL CONTRIBUYENTE *

777777 B 22253539

COMERCIALIZADORA FARMACEÚTICA, SOCIEDAD ANONIMA

2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *

MES: SEPTIEMBRE

AÑO: 2014

¿Realiza operaciones de exportación?

SI

Se habilitaran los cuadros 4 y 6 que contienen las casillas para operaciones de exportación

3. DÉBITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	BASE	DÉBITOS
Ventas exentas y servicios exentos		
Ventas de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales		
Ventas no afectas realizadas a contribuyentes calificados con el Decreto No. 29-89 y sus reformas		
Ventas de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso		
Ventas de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso	G 1500000	0
Ventas gravadas	G 1500000	180000
Servicios gravados		0
Sumatoria de las columnas BASE y DÉBITOS	1500000	180000

5. CRÉDITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	BASE	CRÉDITOS
Compras de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales		

Hecho por:
BMDG

Fecha:
23/12/2014

Revisado:
AJLS

Fecha:
29/12/2014

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – E 2/2

Declaración de IVA de Septiembre de 2014

Hecho por:
BMDG
Fecha:
23/12/2014
Revisado:
AJLS
Fecha:
29/12/2014

Compras y servicios adquiridos de pequeños contribuyentes		
Compras no afectas (Decreto No. 29-89 y sus reformas)		
Compras de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso		0
Compras de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso		0
Compras de combustibles		0
Otras compras	H 2/2 303704	36444
Servicios adquiridos	354321	42519
Importaciones de Centro América		0
Importaciones del resto del mundo	H 2/2 708642	85037
Compras de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo		0
Importaciones de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo		0
IVA conforme constancias de exención recibidas		I 120000
Remanente de crédito fiscal del periodo anterior		D2/2 202000
Sumatoria de las columnas BASE y CRÉDITOS	1366667	486000

7. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL O IMPUESTO A PAGAR			
Crédito fiscal para el periodo siguiente por operaciones locales (Créditos mayor que Débitos)		J	306000
Crédito fiscal por operaciones de exportación (Créditos mayor que Débitos)			0
IMPUESTO TOTAL DETERMINADO (Débitos mayor que Créditos) Operaciones locales			0
IMPUESTO TOTAL DETERMINADO (Débitos mayor que Créditos) Operaciones de exportación			0
Crédito fiscal para el periodo siguiente por operaciones de exportación			0
SALDO DEL IMPUESTO			0
Remanente de retenciones del IVA del periodo anterior			
(-) Acreditamiento en cuenta bancaria del remanente de retención de IVA	Número Resolución	Monto acreditado	
(-) Remanente de retenciones del IVA recibidas en el periodo			0
(-) Constancias de retenciones del IVA recibidas en el periodo a declarar			
Saldo de retenciones para el periodo siguiente			0
SUB-TOTAL DEL IMPUESTO			0
Número de Resolución de Compensación	Saldo no compensado	Valor a compensar en el periodo actual	
IMPUESTO A PAGAR			0

A

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula - F 1/2

Declaración de IVA de Octubre de 2014

En el banco presente la Boleta SAT-2000, con o sin valor. Nunca presente este formulario. Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.

Superintendencia de Administración Tributaria	IVA GENERAL	SAT-2237 Release 1
Número de Acceso 296 407 764	Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales y de exportación. Declaración jurada y pago mensual.	Número de Formulario 13 205 781 951
	4 de 4: Presentado	Número de Contingencia

Hecho por:

BMDG

Fecha:

23/12/2014

Revisado:

AJLS

Fecha:

29/12/2014

Aclaraciones

¿Quiénes pueden utilizar este formulario?

Contribuyentes inscritos al Régimen General del Impuesto al Valor Agregado que realizan operaciones locales y de exportación.

¿Cómo se usa este formulario?

- Ingrese el NIT del contribuyente.
- Seleccione el periodo a declarar.
- Para declarar operaciones de exportación seleccione SI en ¿Realiza operaciones de exportación?.
- Llene las casillas que correspondan.
- Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000". Si el formulario no tiene valor a pagar (Q0.00) o sin movimiento también debe presentarlo.
- Imprima dicho SAT-2000 y páguelo en un banco.

1. NIT DEL CONTRIBUYENTE *

7777777

Ep. 20259509

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANONIMA

2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *

MES: OCTUBRE

Año: 2014

¿Realiza operaciones de exportación?

 SI

Se habilitarán los cuadros 4 y 6 que contienen las casillas para operaciones de exportación

3. DÉBITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES

BASE

DÉBITOS

	BASE	DÉBITOS
Ventas exentas y servicios exentos		
Ventas de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales		
Ventas no afectas realizadas a contribuyentes calificados con el Decreto No. 29-89 y sus reformas		
Ventas de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso		
Ventas de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso		0
Ventas gravadas	1500000	180000
Servicios gravados		0
Sumatoria de las columnas BASE y DÉBITOS	1500000	180000

5. CRÉDITO FISCAL POR OPERACIONES LOCALES

BASE

CRÉDITOS

	BASE	CRÉDITOS
Compras de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales		

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – F 2/2

Declaración de IVA de Octubre de 2014

Compras y servicios adquiridos de pequeños contribuyentes		
Compras no afectas (Decreto No. 29-89 y sus reformas)		
Compras de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso		
Compras de vehículos terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente o anterior al del año en curso		0
Compras de combustibles		0
Otras compras	296296	35556
Servicios adquiridos	345679	41481
Importaciones de Centro América		0
Importaciones del resto del mundo	691358	82963
Compras de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo		0
Importaciones de activos fijos directamente vinculados con el proceso productivo		0
IVA conforme constancias de exención recibidas		120000
Remanente de crédito fiscal del periodo anterior		
Sumatoria de las columnas BASE y CRÉDITOS	1333333	280000
7. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL O IMPUESTO A PAGAR		
Crédito fiscal para el periodo siguiente por operaciones locales (Créditos mayor que Débitos)		100000
Crédito fiscal por operaciones de exportación (Créditos mayor que Débitos)		0
IMPUESTO TOTAL DETERMINADO (Débitos mayor que Créditos) Operaciones locales		0
IMPUESTO TOTAL DETERMINADO (Débitos mayor que Créditos) Operaciones de exportación		0
Crédito fiscal para el periodo siguiente por operaciones de exportación		0
SALDO DEL IMPUESTO		0
Remanente de retenciones del IVA del periodo anterior		
(-) Acreditamiento en cuenta bancaria del remanente de retención de IVA	Número Resolución	Monto acreditado
(-) Remanente de retenciones del IVA recibidas en el periodo		0
(-) Constancias de retenciones del IVA recibidas en el periodo a declarar		
Saldo de retenciones para el periodo siguiente		0
SUB-TOTAL DEL IMPUESTO		0
Número de Resolución de Compensación	Saldo no compensado	Valor a compensar en el periodo actual
IMPUESTO A PAGAR		0

Hecho por: BMDG
Fecha: 23/12/2014
Revisado: AJLS
Fecha: 29/12/2014

A/

A/ Se verificó que la compañía no arrastró el crédito del mes de septiembre.

Libro de Ventas de Julio a Septiembre 2014

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA
 NIT: 77777-7
 7 Avenida 7-77, zona 7
 Ciudad Guatemala

Folio 50

Hecho por: BMDG
Fecha: 23/12/2014
Revisado: AJLS
Fecha: 29/12/2014

LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS

Julio de 2014		Ventas Entidades Exentas		Ventas Entidades Afectas		TOTAL			
Fecha	Serie	No. Factura	NIT	Cliente	Bienes	Servicios	Total Bases	IVA	TOTAL
10/07/2014	A	101	432432-1	Farmacia Salud Total, S. A.	-	500,000.00	500,000.00	60,000.00	560,000.00
15/07/2014	E	201	234285-5	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	500,000.00	-	500,000.00	60,000.00	560,000.00
20/07/2014	E	202	234285-5	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	500,000.00	-	500,000.00	60,000.00	560,000.00
TOTALES					1,000,000.00	-	1,500,000.00	180,000.00	1,680,000.00

Agosto de 2014		Ventas Entidades Exentas		Ventas Entidades Afectas		TOTAL			
Fecha	Serie	No. Factura	NIT	Cliente	Bienes	Servicios	Total Bases	IVA	TOTAL
09/08/2014	A	102	432432-1	Farmacia Salud Total, S. A.	-	500,000.00	500,000.00	60,000.00	560,000.00
14/08/2014	E	203	234285-5	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	500,000.00	-	500,000.00	60,000.00	560,000.00
19/08/2014	E	204	234285-5	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	500,000.00	-	500,000.00	60,000.00	560,000.00
TOTALES					1,000,000.00	-	1,500,000.00	180,000.00	1,680,000.00

Septiembre de 2014		Ventas Entidades Exentas		Ventas Entidades Afectas		TOTAL			
Fecha	Serie	No. Factura	NIT	Cliente	Bienes	Servicios	Total Bases	IVA	TOTAL
08/09/2014	A	103	432432-1	Farmacia Salud Total, S. A.	-	500,000.00	500,000.00	60,000.00	560,000.00
13/09/2014	E	205	234285-5	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	500,000.00	-	500,000.00	60,000.00	560,000.00
18/09/2014	E	206	234285-5	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	500,000.00	-	500,000.00	60,000.00	560,000.00
TOTALES					1,000,000.00	-	1,500,000.00	180,000.00	1,680,000.00

✓ Requisito requerido por reglamento.

Libro de Compras de Julio y Agosto de 2014

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA
 NIT: 71777-7
 7 Avenida 7-77, zona 7
 Ciudad Guatemala

Folio 67

LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS ADQUIRIDOS

Hecho por: BMDG
Fecha: 23/12/2014
Revisado: AJLS
Fecha: 29/12/2014

Julio de 2014		Vinculadas con Ventas a Entidades Exentas				Vinculadas con Ventas a Entidades Afectas							
Fecha	Serie	No. Doc.	NIT	Proveedor	Importación R.M.	Bienes	Servicios	IVA	Importación R.M.	Bienes	Servicios	IVA	Total Factura
02/07/2014		288765432	47456-8	Medical Products, Inc.	463,209.88	-	-	55,585.19	228,148.15	-	-	27,377.78	774,320.99
05/07/2014	A	125	556688-2	Empaques Roma, S. A.	-	198,518.52	-	23,822.22	-	97,777.78	-	11,733.33	331,851.85
31/07/2014	B	438	765876-8	Transportes Lara, S. A.	-	-	231,604.94	27,792.59	-	-	114,074.07	13,688.89	387,160.49
Resumen					463,209.88	198,518.52	231,604.94	107,200.00	228,148.15	97,777.78	114,074.07	52,800.00	1,493,333.33

Resumen	Por ventas a Entidades Exentas	Por ventas a Entidades Afectas	Total Bases	IVA	Total
Importaciones	463,209.88	228,148.15	691,358.02	82,962.96	774,320.99
Compra de bienes	198,518.52	97,777.78	296,296.30	35,555.56	331,851.85
Servicios adquiridos	231,604.94	114,074.07	345,679.01	41,481.48	387,160.49
	893,333.33	440,000.00	1,333,333.33	160,000.00	1,493,333.33

Agosto de 2014		Exentas				Afectas							
Fecha	Serie	No. Doc.	NIT	Proveedor	Importación R.M.	Bienes	Servicios	IVA	Importación R.M.	Bienes	Servicios	IVA	Total Factura
02/08/2014		288765489	47456-8	Medical Products, Inc.	469,000.00	-	-	56,280.00	231,000.00	-	-	27,720.00	784,000.00
05/08/2014	A	152	556688-2	Empaques Roma, S. A.	-	201,000.00	-	24,120.00	-	99,000.00	-	11,880.00	336,000.00
31/08/2014	B	538	765876-8	Transportes Lara, S. A.	-	-	234,500.00	28,140.00	-	-	115,500.00	13,860.00	392,000.00
Resumen					469,000.00	201,000.00	234,500.00	108,540.00	231,000.00	99,000.00	115,500.00	53,460.00	1,512,000.00

Resumen	Por ventas a Entidades Exentas	Por ventas a Entidades Afectas	Total Bases	IVA	Total
Importaciones	469,000.00	231,000.00	700,000.00	84,000.00	784,000.00
Compra de bienes	201,000.00	99,000.00	300,000.00	36,000.00	336,000.00
Servicios adquiridos	234,500.00	115,500.00	350,000.00	42,000.00	392,000.00
	904,500.00	445,500.00	1,350,000.00	162,000.00	1,512,000.00

Requisito requerido por reglamento.

Hecho por: BMDG
Fecha: 23/12/2014
Revisado: AJLS
Fecha: 29/12/2014

Libro de Compras de Septiembre de 2014

Folio 68

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA
 NIT: 7777777-7
 7 Avenida 7-77, zona 7
 Ciudad Guatemala

LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS ADQUIRIDOS

Septiembre de 2014				Vinculadas con Ventas a Entidades Exentas			Vinculadas con Ventas a Entidades Afectas						
Fecha	Serie	No. Doc.	NIT	Proveedor	Importación R. M.	Bienes	Servicios	IVA	Importación R. M.	Bienes	Servicios	IVA	Total Factura
01/09/2014		288765578	47456-8	Medical Products, Inc.	474,790.12	-	-	56,974.81	233,851.85	-	-	28,062.22	793,679.01
04/09/2014	A	385	556688-2	Empaques Rema, S. A.	-	203,481.48	-	24,417.78	-	100,222.22	-	12,026.67	340,148.15
30/09/2014	B	598	763876-8	Transportes Laua, S. A.	-	-	237,395.06	28,487.41	-	-	116,925.93	14,031.11	396,839.51
					474,790.12	203,481.48	237,395.06	109,880.00	233,851.85	100,222.22	116,925.93	54,120.00	1,530,666.67

Resumen	Importaciones Exentas	Porventas a Entidades Afectas	Total Bases	IVA	Total
Importaciones	474,790.12	233,851.85	708,641.98	85,037.04	793,679.01
Compra de bienes	203,481.48	100,222.22	303,703.70	36,444.44	340,148.15
Servicios adquiridos	237,395.06	116,925.93	354,320.99	42,518.52	396,839.51
	915,666.67	451,000.00	1,368,666.67	164,000.00	1,530,666.67

E 1/2

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – I

Certificación de Constancias de Exención Recibidas

Hecho por: BMDG
Fecha: 23/12/2014

Revisado: AJLS
Fecha: 29/12/2014

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA

NIT: 777777-7


7 Avenida 7-77, zona 7

Ciudad Guatemala

CONSTANCIAS DE EXENCIÓN RECIBIDAS DE JULIO A SEPTIEMBRE DE 2014

No. Constancia SAT 2093 No.	Fecha Constancia	No. Factura	Cliente	NIT Cliente	Monto del Consumo	Monto Exención
249743 ✓	15/07/2014 ✓	E 201 ✓	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social ✓	234285-5 ✓	500,000.00 ✓	60,000.00 ✓
249798	20/07/2014	E 202	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	234285-5	500,000.00	60,000.00
Total Constancias recibidas en julio 2014						120,000.00
255643	14/08/2014	E 203	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	234285-5	500,000.00	60,000.00
255698	19/08/2014	E 204	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	234285-5	500,000.00	60,000.00
Total Constancias recibidas en agosto 2014						120,000.00
264321	13/09/2014	E 205	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	234285-5	500,000.00	60,000.00
264376	18/09/2014	E 206	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	234285-5	500,000.00	60,000.00
Total Constancias recibidas en septiembre 2014						120,000.00
Total Constancias recibidas en el trimestre julio a septiembre 2014						360,000.00

El infrascrito perito contador registrado con el NIT 432432-1 ante la Superintendencia de Administración Tributaria, CERTIFICA: Que los datos que anteceden muestran las constancias de exención recibidas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social durante el trimestre comprendido de julio a septiembre de 2014. Y para los usos legales que al interesado convengana se extiende la presente certificación a los seis días del mes de noviembre del año dos mil catorce.


Mario Raúl Arriaga Juárez
 Perito Contador
 NIT: 432432-1

✓ Dato cotejado con constancias físicas.

LIGORRÍA SIERRA Y ASOCIADOS, S. C.

Cédula – J

BALANCE DE SALDOS A SEPTIEMBRE 2014

Cliente:

Comercializadora Farmacéutica, S. A.

Hecho por: BMDG

Fecha: 23/12/2014

Trabajo:

Revisión de la solicitud de devolución de IVA de julio a septiembre de 2014

Revisado por: AJLS

Fecha: 29/12/2014

CUENTA	Movimiento julio-septiembre 2014				Saldo al 30/09/14 Q
	Saldo al 30/06/14 Q	Cargos Q	Abonos Q	Movimiento neto Q	
ACTIVO					
Caja y Bancos	300,000	4,120,000	(4,216,000)	(96,000)	204,000
Clientes -IGSS-	2,500,000	3,360,000	(2,860,000)	500,000	3,000,000
Otros Clientes	500,000	1,680,000	(1,620,000)	60,000	560,000
IVA CF julio a septiembre 2014	0	306,000		306,000	306,000
IVA crédito trimestres anteriores	3,060,000			0	3,060,000
IVA crédito compras locales	0	234,000	(234,000)	0	0
IVA crédito Importaciones	0	252,000	(252,000)	0	0
Crédito constancias de exención	0	360,000	(360,000)	0	0
Mercaderías	950,000	3,000,000	(3,000,000)	0	950,000
Activos fijos (netos)	1,000,000		(60,000)	(60,000)	940,000
TOTAL ACTIVO	8,310,000			710,000	9,020,000
PASIVO Y CAPITAL					
Proveedores	(2,060,000)	3,860,000	(4,284,000)	(424,000)	(2,484,000)
IVA débito	0	540,000	(540,000)	0	0
Préstamos bancarios	(2,000,000)			0	(2,000,000)
Cargas laborales por pagar	(50,000)	22,000	(8,000)	14,000	(36,000)
Capital autorizado y pagado	(1,500,000)			0	(1,500,000)
Utilidades retenidas	(2,000,000)			0	(2,000,000)
Reserva legal	(100,000)			0	(100,000)
Utilidad del ejercicio	(600,000)			(300,000)	(900,000)
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	(8,310,000)			(710,000)	(9,020,000)
RESULTADOS					
Ventas al IGSS	(6,000,000)		(3,000,000)	(3,000,000)	(9,000,000)
Otras ventas	(3,000,000)		(1,500,000)	(1,500,000)	(4,500,000)
Costo de ventas	6,000,000	3,000,000		3,000,000	9,000,000
Sueldos y cargas laborales	180,000	30,000		30,000	210,000
Transporte de mercaderías	2,100,000	1,050,000		1,050,000	3,150,000
Gastos de Administración		60,000		60,000	60,000
Intereses bancarios	120,000	60,000		60,000	180,000
UTILIDAD DEL EJERCICIO	(600,000)	21,934,000	(21,934,000)	(300,000)	(900,000)



4.3.2 Informe

II

LS **Ligorría Sierra & Asociados, S. C.**

3 avenida, 3-33, Zona 10
Torre de Negocios, Nivel 3
Oficina 303, Guatemala ciudad

Tel: (502) 2222-7777
E-mail: info@ligorriasierra.com

Guatemala, 29 de diciembre de 2014

Licenciado

Juan José Lara Lemus

Gerente General

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, S. A.

7 avenida 7-77, zona 7, Guatemala, Guatemala

Presente

Estimado Licenciado Lara:

En relación con los servicios profesionales brindados a la compañía, consistentes en la revisión de la solicitud presentada por la compañía ante la Administración tributaria, requiriendo la devolución del crédito de Impuesto al Valor Agregado, acumulado durante el trimestre comprendido de julio a septiembre de 2014, a continuación presentamos nuestro informe conteniendo el resultado del trabajo realizado.

Para una mejor comprensión, hemos dividido el presente informe en los siguientes apartados:

- I. Alcance de nuestro trabajo
- II. Resultado de nuestro trabajo

A continuación nos permitimos describir cada uno de los apartados antes enunciados:

I – ALCANCE DE NUESTRO TRABAJO

De acuerdo con el contenido de nuestra propuesta de servicios, este trabajo se realizó con el objeto de corroborar que la solicitud de devolución presentada por la compañía, cumpla con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.

Específicamente, nuestro trabajo consistió en lo siguiente:

- a. Obtuvimos de ustedes la documentación indicada en la propuesta de servicios.
- b. Revisamos que el formulario de solicitud se haya llenado adecuadamente, cumpliendo con todos los aspectos de forma requeridos y que los datos consignados fueran consistentes con los contenidos en las declaraciones de IVA y en el RTU.
- c. Confirmamos que dentro de los anexos de la solicitud, se hayan adjuntado los documentos siguientes:
 - o Los documentos requeridos por el artículo 23 “A” de la Ley del IVA.
 - o Declaración jurada autenticada, en la cual se haga constar que no se ha recibido, compensado ni acreditado el monto de IVA que se solicita.
 - o Fotocopia autenticada del nombramiento del representante legal vigente y de su documento personal de identificación.

- Fotocopia autenticada de las patentes de comercio de sociedad y empresa.
 - Fotocopia autenticada de la escritura de constitución y de sus modificaciones actualizadas en el RTU.
 - Fotocopia certificada de las declaraciones de IVA de julio a septiembre de 2014, con datos consistentes con los libros de compras y ventas y con arrastre adecuado del crédito de IVA.
 - Fotocopia certificada de los folios de los libros contables, autorizados y habilitados, de Estados Financieros y Mayor, que muestren el movimiento y el saldo del crédito de IVA solicitado.
 - Fotocopia certificada de las notas de crédito y débito que se hayan emitido de julio a septiembre 2014.
 - Fotocopia certificada de las constancias de exención recibidas durante el trimestre revisado, que correspondan a las facturas emitidas al IGSS.
- d. Revisamos que el saldo de crédito de IVA acumulado en la declaración de septiembre de 2014, no haya sido arrastrado a la declaración de IVA del mes de octubre de ese mismo año.
- e. Revisamos que las fotocopias de las facturas de compras y documentos de importación, que se adjuntaron a la solicitud, coincidieran con los documentos originales que posee la compañía.
- f. Confirmamos que las facturas emitidas por proveedores locales cumplan con los requisitos establecidos por el artículo 18 de la Ley del IVA.

- g. Revisamos que el IVA pagado, tanto por las compras locales como por las importaciones adjuntas a la solicitud, cumpla con lo establecido por el artículo 16 de la Ley del IVA en cuanto a su procedencia como crédito fiscal.
- h. Revisamos que los libros de compras y ventas del IVA cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 38 y 39 del Reglamento de la Ley del IVA.
- i. Revisamos que el movimiento del IVA crédito y débito fiscal, presentado en las declaraciones, coincida con el movimiento reflejado en los libros contables.
- j. Verificamos que el remanente de IVA solicitado, se presente como una cuenta por cobrar en los libros contables.

II – RESULTADO DE NUESTRO TRABAJO

Como resultado de la revisión realizada, hemos confirmado que la solicitud presentada por la compañía, sí cumple con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.

Sin otro particular, quedamos a sus órdenes para atender cualquier comentario o inquietud que puedan tener en relación con el contenido de este informe.

Atentamente,



Alejandro Ligorria

Socio Director

4.4 RECURSO DE REVOCATORIA POR EL SILENCIO ADMINISTRATIVO DE LA SAT

Después de comprobar que la solicitud de devolución presentada por la compañía cumple con los requisitos legales y con los otros requerimientos de la Administración Tributaria, se procede a preparar y presentar el memorial que contiene el recurso de revocatoria con el que se impugna la resolución tácita emitida por el ente fiscalizador respecto de la solicitud de devolución del crédito de IVA, presentada por la compañía.

Cabe mencionar que de acuerdo con las disposiciones legales plasmadas en el capítulo III de este documento, las etapas y fechas importantes a partir de la solicitud de devolución presentada el 07 de noviembre de 2014, son las siguientes:

Tabla 1

Plazos del proceso administrativo del expediente

DESCRIPCIÓN	PLAZO LEGAL	FECHA DE VENCIMIENTO
- Plazo para que SAT notifique resolución	30 días hábiles	19 de diciembre 2014
- Plazo para presentar recurso de revocatoria	10 días hábiles	06 de enero de 2015
- Fecha de presentación recurso revocatoria		05 de enero de 2015
- Memorial es elevado al Directorio	5 días hábiles	12 de enero de 2015
- Diligencias para mejor resolver	15 días hábiles	02 de febrero de 2015
- Audiencia a la Asesoría Técnica	30 días hábiles	16 de marzo de 2015
- Directorio emite resolución	30 días hábiles	29 de abril de 2015

Fuente: elaboración propia con base en plazos legales contenidos en la Ley del IVA y el Código Tributario.

Es importante reiterar que las fechas antes indicadas, fueron determinadas con base en los plazos contenidos en las leyes involucradas. Sin embargo, debe aclararse que en la práctica, la Administración Tributaria no cumple con dichos plazos, pudiendo un proceso de este tipo durar entre un rango de 18 a 30 meses.

En los incisos siguientes se presentan el recurso de revocatoria a interponer y los diferentes documentos generados en cada etapa del proceso, hasta concluir con los documentos que deberá emitir y notificar la Administración Tributaria al concluir este proceso.

4.4.1 Memorial de recurso de revocatoria

Señor

Superintendente de Administración Tributaria

Superintendencia de Administración Tributaria

Su despacho

ASUNTO: COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA (NIT: 777777-7), INTERPONE RECURSO DE REVOCATORIA EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN TÁCITA DE FECHA 19 DE DICIEMBRE DE 2014 POR EL SILENCIO ADMINISTRATIVO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, RESOLVIENDO DE FORMA DESFAVORABLE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ACUMULADO POR MI REPRESENTADA DURANTE LOS PERIODOS COMPRENDIDOS DE JULIO A SEPTIEMBRE DE 2014, POR UN MONTO DE Q.306,000.00.

Yo, Juan José Lara Lemus, de 42 años de edad, casado, guatemalteco, ejecutivo, de este domicilio, señalando para recibir notificaciones la 7a. Avenida 7-77 Zona 7, Ciudad de Guatemala, ante usted respetuosamente comparezco y

I

EXPONGO

Actúo en calidad de representante legal de COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA, (NIT: 777777-7), extremo que consta en los registros correspondientes de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), lo cual

acredito con fotocopia legalizada de mi nombramiento, la que se acompaña como ANEXO I de este memorial.

II

ANTECEDENTES

Con fecha 07 de noviembre de 2014, mi representada presentó ante la Superintendencia de Administración Tributaria, el formulario SAT-2123 No. 0056814 conteniendo la **“Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal de IVA, de Pagos Indebidos o en Exceso de Otros Impuestos, Impuestos Pagados por Importación de Combustibles o Depósitos por Garantías Aduanales”**, por un monto de Q306,000.00, acumulado y declarado durante los períodos comprendidos de julio a septiembre de 2014.

Dicha solicitud fue presentada con base en lo establecido por los Artículos 16 y 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República y sus reformas.

No obstante lo anterior, a la fecha de presentación de este memorial, mi representada no ha sido notificada de la resolución que procede respecto de la solicitud antes indicada, por lo que de acuerdo con lo establecido por el Artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debemos considerar que nuestra solicitud ha sido resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto de que podamos impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa.

III

DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCATORIA

El Artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su último párrafo que: “(...) 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 semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.” (El subrayado no es del texto original).

Con base en lo anterior y debido a que mi representada presentó la solicitud el día 07 de noviembre del año 2014, la cual corresponde a un período trimestral, **EL PLAZO DE 30 DÍAS HÁBILES ESTABLECIDOS EN LA LEY VENCIO EL DÍA 19 DE DICIEMBRE DE 2014**, por lo que atendiendo a lo establecido en el Artículo 23 “A” antes citado, tenemos por resuelta desfavorablemente la solicitud de devolución presentada según lo indicado en los párrafos anteriores.

En función de lo anteriormente expuesto y haciendo valer su derecho de defensa contenido en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, mi representada manifiesta su total desacuerdo con la resolución “tácita” generada en virtud del silencio administrativo negativo contenido en la ley, por lo que **EN LEY Y EN TIEMPO SE INTERPONE EL PRESENTE RECURSO DE REVOCATORIA**, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 154 del Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República y sus reformas. La oposición de mi representada en contra de la resolución tácita antes mencionada se relaciona y fundamenta en el apartado siguiente:

IV

PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SOLICITADO

Mi representada manifiesta su total inconformidad con la resolución desfavorable emitida por el silencio administrativo de la Superintendencia de Administración Tributaria. Dicha inconformidad se basa en lo siguiente:

1. PREMISAS JURÍDICAS

A) CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

“ARTÍCULO 12.- Derecho de defensa. 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.”

“ARTÍCULO 44.- Derechos inherentes a la persona humana. Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.

El interés social prevalece sobre el interés particular.

Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.”

“ARTÍCULO 39.- Propiedad privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.

El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.”

“ARTÍCULO 41.- Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”

B) CÓDIGO TRIBUTARIO

“ARTÍCULO 144. Diligencias para mejor resolver. La Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno.”

“ARTÍCULO 148. Medidas para mejor resolver. Se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la Administración Tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver conforme lo dispuesto en el Artículo 144 de este código.”

“ARTÍCULO 154. Revocatoria. Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del Artículo 150 de este Código, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.

Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo.

El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, en su caso, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo.

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.

El memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el Artículo 122 de este Código.”

2. PREMISAS DE HECHO

Como ya se indicó anteriormente, debido al silencio administrativo de la Administración Tributaria, se tiene por resuelta en forma desfavorable la solicitud de devolución del crédito acumulado por mi representada, en el régimen del Impuesto al Valor Agregado, por los períodos comprendidos de julio a septiembre del año 2014 por valor de Q306,000.00. En este caso, mi representada muestra su total inconformidad debido a lo siguiente:

- a) La solicitud de devolución presentada, cumplió con todos los requisitos legales y los aspectos de forma solicitados, tal es así que la misma fue recibida y aceptada en el momento de su presentación.
- b) El crédito fiscal acumulado por mi representada cumple con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en relación con su procedencia y soporte documental.

Con el objeto de proporcionarles mayores elementos que soporten lo indicado en la literal b) anterior, solicitamos respetuosamente que previo a emitir la resolución que en ley corresponde, el Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria se sirva ordenar que se lleven a cabo las “Diligencias para mejor resolver”, con el objeto de hacer una verificación física del soporte documental del crédito de IVA solicitado.

Por lo anterior, tomando como base legal las premisas jurídicas y técnicas descritas en este memorial, no encontramos razón alguna por la cual la Administración Tributaria demore el proceso de devolución del crédito fiscal solicitado por mi representada, incumpliendo así con lo establecido en los Artículos 16 y 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, la Administración Tributaria está violando lo establecido por la Constitución Política de la República de Guatemala al limitar el derecho de uso de la propiedad privada de mi representada, constituida en este caso por el crédito fiscal solicitado de acuerdo con la ley, mismo que ya debió haber sido devuelto.

Por lo anterior, resulta improcedente la resolución desfavorable que en forma tácita emitió la Administración Tributaria por el silencio administrativo ocurrido de acuerdo con lo establecido por el Artículo 23 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según lo expuesto con anterioridad, por lo que dicha entidad debe proceder a gestionar la devolución del crédito fiscal solicitado por mi representada.

V. MEDIOS DE PRUEBA

Como medios de prueba adjunto los documentos siguientes:

Anexo I Fotocopias autenticadas del Acta de Nombramiento de Representante Legal y de su Documento Personal de Identificación.

Anexo II Fotocopia del formulario SAT-2123 No. 0056814 presentado ante la Administración Tributaria el día 07 de noviembre de 2014.

VI. PETICIONES

1. Que se incorpore al expediente el presente memorial.
2. Que se tenga por acreditada la personería con que actúo.
3. Que se tome nota del lugar que señalo para recibir notificaciones.

4. Que con base en el Artículo 154 del Código Tributario, se otorgue el trámite correspondiente al presente Recurso de Revocatoria presentado EN LEY Y EN TIEMPO, como consecuencia de la resolución tácita y desfavorable por el silencio administrativo de la Administración Tributaria en contra de la solicitud de devolución presentada por mi representada y se eleven las actuaciones, de acuerdo con los Artículos 45 y 59 del Decreto No. 1-98, al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de cinco días hábiles.
5. Que previo a emitir la resolución que en ley corresponde, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria se sirva ordenar que se lleven a cabo las “Diligencias para mejor resolver”, con el objeto de hacer una verificación física del soporte documental del crédito de IVA solicitado.
6. Que oportunamente el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria al conocer del expediente y de acuerdo con los argumentos relacionados, bases legales citadas en el presente memorial y el informe que reciban como resultado de las Diligencias para mejor resolver, se declare con lugar el presente Recurso de Revocatoria y se ordene la devolución del crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado solicitado por mi representada COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA, (NIT: 777777-7).

Guatemala, 05 de enero de 2015.



JUAN JOSÉ LARA LEMUS
REPRESENTANTE LEGAL

COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA

NIT: 777777-7

4.4.2 Diligencias para mejor resolver

Al recibir el recurso de revocatoria interpuesto, el Directorio está obligado a resolver respecto de la solicitud de devolución presentada por la compañía; sin embargo, dicho ente no puede emitir una resolución sin que previamente la Administración Tributaria haya realizado una verificación de la procedencia del crédito fiscal solicitado por el contribuyente.

Por lo tanto, se ve en la necesidad de aplicar las “diligencias para mejor resolver” establecidas en el artículo 144 del Código Tributario, ya antes citado, ordenando que el departamento de crédito fiscal de SAT realice la revisión al crédito de IVA solicitado y emita el informe correspondiente.

Seguidamente se presenta la resolución emitida por el Directorio de SAT para esos efectos:



El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, CERTIFICA: Que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio Número 15-2015, emitida por este Órgano Colegiado en su sesión del lunes 12 de enero de 2015, en el punto número 10, del Acta número 5-2015, que textualmente dice:

**“RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO NÚMERO 15-2015
EXPEDIENTE 2014-02-01-45-0005909**

ASUNTO: COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA, con número de identificación tributaria 777777-7 y lugar señalado para recibir notificaciones, la 7 avenida 7-77 zona 7, municipio y departamento de Guatemala, interpone **recurso de revocatoria** contra la resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, que no autoriza la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado de julio a septiembre de 2014.

Con el objeto de obtener mejores elementos de juicio para resolver la solicitud citada en el asunto y de conformidad con lo establecido por los artículos: 98, 100, 142 “A”, 144 y 148 del Código Tributario y sus reformas, este Despacho,

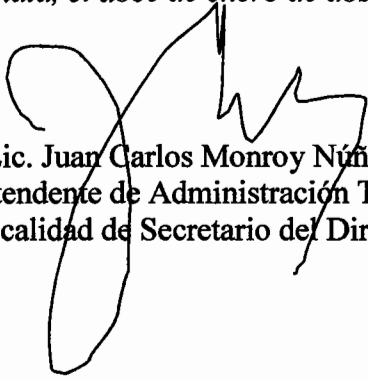
RESUELVE:

1. Dictar Diligencias para Mejor Resolver, para que dentro del plazo de quince (15) días, contados a partir del día siguiente de la notificación respectiva, la División de Fiscalización realice la revisión del crédito fiscal solicitado por el contribuyente.

2. Que dentro del plazo indicado la División de Fiscalización emita el informe indicando si el crédito fiscal solicitado cumple con los artículos 16 y 23 “A” de la Ley del IVA.

Notifíquese al contribuyente la presente resolución de conformidad con la ley; y remítanse las actuaciones a la unidad administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponda, para los efectos legales consiguientes.”

Dada en la Ciudad de Guatemala, el doce de enero de dos mil quince.



Lic. Juan Carlos Monroy Núñez
Superintendente de Administración Tributaria
En su calidad de Secretario del Directorio

4.4.3 Requerimiento de información al contribuyente

En cumplimiento de lo ordenado por el Directorio de la SAT, la División de Fiscalización debe practicar la revisión del crédito fiscal solicitado por la compañía, para lo cual notifica al contribuyente el requerimiento de información respectivo, el cual se muestra a continuación:



Gerencia: REGIONAL CENTRAL	Expediente: 2014-02-01-45-0005909
Programa: 08-11-05-04-08-016-2015	Número: 2015-8-055-1

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN A:

Contribuyente: COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA

NIT: 777777-7

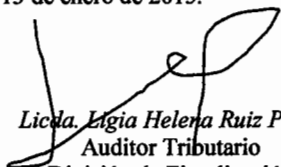
Con base en el contenido de los artículos 98, 100, 112 numerales 1 y del 3 al 7 y 112 “A” del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, artículo 5 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007, artículo 62 numeral 8 de la Resolución Número 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria y en las facultades conferidas a la Superintendencia por medio de los incisos a) e i) del artículo 3 de su Ley Orgánica, Decreto Número 1-98 del mismo organismo, el (los) auditor (es) nombrado (s) para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por este medio le requiere (n) la documentación siguiente:

1. Libros contables operados al día, con su respectiva habilitación.
2. Original y copia de los documentos que hubieran tenido cambios en los datos de inscripción, ante la Superintendencia de Administración Tributaria de: a) La última actualización de datos ante la SAT, b) Auténtica de la Escritura de Constitución, c) Auténticas de las Patentes de Comercio y de Sociedad y d) Auténtica de Nombramiento del representante legal del contribuyente actualizado.
3. Integración del saldo de Crédito Fiscal Acumulado y su conciliación con lo declarado y el Libro Mayor. En su caso, integrar el valor del crédito solicitado a la Administración Tributaria o al Banco de Guatemala y que, por no haberlo percibido, integra aún el saldo en libros y en la última declaración.
4. Original y fotocopia certificada por el contador registrado del contribuyente ante la Administración Tributaria de las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado en la forma que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, mostrando separadamente los créditos fiscales relacionados con las exportaciones, con las ventas locales y ventas a entidades exentas.
5. Original del Libro de Compras y Servicios Recibidos con su respectiva habilitación certificada por el Contador registrado del contribuyente, de los períodos impositivos a que corresponda la solicitud, operado en la forma que establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas; adicionalmente, el archivo de esta misma información en medios magnéticos y/o electrónicos en formato Microsoft Excel.
6. Original del Libro de Ventas y Servicios prestados con su respectiva habilitación, de los períodos impositivos a que corresponda la solicitud, adicionalmente, el archivo de esta misma información en medios magnéticos y/o electrónicos en formato Microsoft Excel.

7. Facturas de ventas, Declaraciones para Registro y Control de Exportaciones, Declaraciones de Mercancías DUA-GT, conocimientos de embarque, notas de crédito, notas de débito y constancias de exención del IVA de los períodos a que corresponde la solicitud de devolución y presentar las facturas anuladas en los períodos sujetos a devolución.
8. Original de las facturas y/o las Declaraciones de las Mercancías DUA-GT de importación, que constituyen las compras efectuadas en el período mensual y los documentos con los que se efectuó el pago de las mismas. Para la entrega de la documentación debe observar lo siguiente: a) Las fotocopias de los cheques deben presentar el anverso y reverso de los mismos y adjuntar estado de cuenta del banco donde se encuentre pagado. B) Si el pago se efectuó a través de transferencias electrónicas presentar las notas de débito y los estados de cuenta respectivos. C) Si un pago está integrado por varias facturas debe adjuntar las mismas, con integración certificada. D) Si paga por medio de anticipos, adjuntar la cuenta corriente por proveedor debidamente certificada. E) Si pagó en moneda extranjera, adjuntar los documentos que respalden la transacción. **ORDEN DE PRESENTACIÓN DE ESTOS DOCUMENTOS:** 1) Integración de los documentos que cuadre con el pago. 2) Facturas, notas de crédito y/o débito y 3) Los comprobantes del pago.
9. Declaración Jurada firmada por el representante legal del contribuyente y autenticada por Abogado y Notario, en la que se haga constar que el crédito fiscal solicitado para su devolución no ha sido compensado o acreditado con anterioridad, ni respecto de él.
10. Integración de altas y bajas de Activos Fijos certificada por el Contador registrado del contribuyente y fotocopias de los folios del Libro Mayor donde se localizan las cuentas de Activos Fijos (si no aplica, indicarlo por escrito).
11. Integración, certificada por el Contador registrado, de las constancias de Exención del Impuesto al Valor Agregado por período auditado.
12. Narrativa completa del Proceso Productivo y/o de Comercialización, firmada por el representante legal del contribuyente.
13. Facilitar el acceso a las instalaciones y cualquier otra información, integración o fotocopia de documentación, certificada por el contador, que sea necesaria en el transcurso de la auditoría.

Dicha información deberá referirse a los períodos de imposición iniciados en cualquier fecha comprendida entre el 1 de julio de 2014 y el 30 de septiembre de 2014 y presentarse al auditor tributario designado en 7 Avenida 7-77 zona 7, del municipio de GUATEMALA, del departamento de GUATEMALA, dentro de los tres días hábiles siguientes al de la notificación del presente requerimiento.

Guatemala, 13 de enero de 2015.



Licda. Ligia Helena Ruiz Pérez
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central



Lic. Mario Antonio Barahona Búcaro
Supervisor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central

4.4.4 Evacuación del requerimiento de información

Después de presentada la documentación requerida y al finalizar la revisión por parte de los auditores de la Administración Tributaria, éstos proceden a elaborar el acta de cierre de dicha revisión. Seguidamente se presenta el acta suscrita en este caso:



COORDINACIÓN REGIONAL CENTRAL Y/O GERENCIA REGIONAL CENTRO
 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN
 LIBRO DE ACTAS



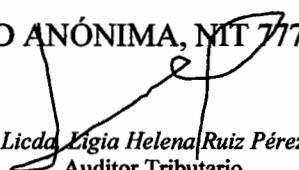
No. 25376

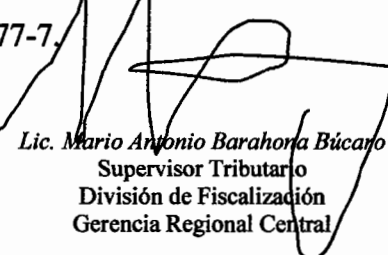
Acta número GRC guión DFI guión SCF guión RG guión trescientos treinta y tres guión dos mil quince (GRC-DFI-SCF-RG-333-2015). En el municipio de GUATEMALA, del departamento de GUATEMALA, siendo las quince horas con quince minutos, del veintitrés de enero de dos mil quince, reunidos en 7ª. Avenida 7-77 zona 7, las siguientes personas: JUAN JOSÉ LARA LEMUS, con Documento Personal de Identificación (DPI), número 2555144230101, en calidad de Representante Legal de la entidad contribuyente COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA, registrada ante la Administración Tributaria, con número de Identificación Tributaria 777777-7; quien manifiesta que habla y entiende el idioma español, y por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, Dora Marina Zelada López, Auditor y Notificador Tributario, y Sonia Margarita Estrada Quemé, Supervisor y Notificador Tributario, calidad que acreditan con el nombramiento número 2015-8-055, emitido el 13 de enero de 2015, con el objeto de verificar si procede la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, presentada por el contribuyente, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del uno de julio de dos mil catorce al treinta de septiembre de dos mil catorce, y dejar constancia de lo siguiente: PRIMERO: El trece de enero de dos mil quince, se notificó legalmente al contribuyente el requerimiento de Información

número 2015-8-055-1. SEGUNDO: El contribuyente proporcionó la información y documentación solicitada en el requerimiento de información citado en el punto anterior, con excepción del cheque que evidencie el pago de la factura número B 538 de fecha 31 de agosto de 2014, emitida por Transportes Lara, S. A., por valor de Q392,000.00 TERCERO: La documentación original presentada para su revisión, se devolvió a entera satisfacción del Representante Legal del contribuyente, tomándose de ella previa autorización, las fotocopias respectivas que sustentan el examen y los alcances realizados, lo cual no exime al contribuyente de la obligación de presentar esta u otra información que sea necesaria para ampliar los alcances de la auditoría practicada. CUARTO: Se hace constar que si como resultado de la verificación efectuada, se determinan ajustes o infracciones a las leyes tributarias, estos se darán a conocer al contribuyente de acuerdo a la normativa legal vigente. QUINTO: El Representante Legal del contribuyente manifiesta que está de acuerdo con el contenido de la presente acta, e indica para recibir notificaciones la siguiente dirección: 7ª. Avenida 7-77 Zona 7, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala. SEXTO: No habiendo más que hacer constar, se da por concluida la presente acta en el mismo lugar y fecha, transcurridos quince minutos después de su inicio, la que previa lectura es ratificada, aceptada y firmada por los que en ella comparecieron, entregando una copia de la misma a: JUAN JOSÉ LARA LEMUS, Representante Legal de la entidad contribuyente, COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 777777-7.


COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, S.A.

NIT: 777777-7


Licda. Ligia Helena Ruiz Pérez
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central


Lic. Mario Antonio Barahona Búcano
Supervisor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central

4.4.5 Resolución del Directorio de la SAT

Concluida la auditoría por parte de la División de Fiscalización de SAT, debe enviar el informe respectivo al Directorio de SAT. El plazo legal para ello vence el 02 de febrero de 2015.

Una vez recibido el informe antes indicado, el Directorio da audiencia a la Asesoría Técnica del Directorio para que se pronuncie respecto del recurso de revocatoria, quien tiene un plazo legal de 30 días hábiles para entregar su informe, el cual vence el 16 de marzo de 2015.

Luego de recibido el informe de la Asesoría Técnica, el Directorio tiene un plazo legal de 30 días para emitir la resolución correspondiente, el cual vence el 29 de abril de 2015.

Cabe mencionar nuevamente que los plazos indicados en los párrafos anteriores, son los plazos establecidos en el Código Tributario; sin embargo, en la práctica, los plazos en que actúa la Administración Tributaria siempre son mayores a los establecidos en la ley.

Seguidamente se presenta la Resolución emitida por el Directorio, informando sobre el monto que acepta devolver, el cual no coincide con el monto solicitado, debido a un ajuste sugerido por la División de Fiscalización de SAT y ratificado por la Asesoría Técnica del Directorio, originado por el cheque que no se presentó a los auditores durante su revisión:



El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, CERTIFICA: Que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio Número 95-2015, emitida por este Órgano Colegiado en su sesión del miércoles 29 de abril de 2015, en el punto número 11, del Acta número 145-2015, que textualmente dice:

**“RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO NÚMERO 95-2015
EXPEDIENTE 2014-02-01-45-0005909**

ASUNTO: COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA, con número de identificación tributaria 777777-7 y lugar señalado para recibir notificaciones, la 7 avenida 7-77 zona 7, municipio y departamento de Guatemala, interpone **recurso de revocatoria** contra la resolución tácita de la Superintendencia de Administración Tributaria, que no autoriza la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado de julio a septiembre de 2014.

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

CONSIDERANDO:

Que el Contribuyente **Comercializadora Farmacéutica, Sociedad Anónima, NIT 777777-7**, mediante formulario SAT-2123-0056814 y expediente número 2014-02-01-45-0005909, solicitó a la Administración Tributaria, en el Régimen General, la devolución del Crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, acumulado en los períodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2014 al 30 de septiembre de 2014, con valor de **TRESCIENTOS SEIS MIL QUETZALES EXACTOS (Q306,000.00)**.

CONSIDERANDO:

Que durante los periodos objeto de revisión se estableció que el contribuyente efectuó ventas de bienes al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), que es una entidad exenta, por lo que, con base en lo establecido en los artículos 16, 23 y 23 "A" del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, vigentes en los periodos impositivos auditados, tiene derecho a la devolución del crédito fiscal que hubiere generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios y que no pudo compensar con débitos fiscales generados por sus ventas locales.

CONSIDERANDO:

Que por mandato legal la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, conforme lo estipulado en el artículo 98 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas y fija entre las funciones de la Administración Tributaria, "Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos" (...).

CONSIDERANDO:

Que con fecha 19 de diciembre de 2014, por el silencio administrativo de la Administración Tributaria, el contribuyente se dio por notificado de resolución mediante la que se le denegó la devolución del crédito fiscal por valor de trescientos seis mil quetzales exactos (Q306,000.00), solicitado para devolución mediante formulario SAT-2123-0056814, ingresado el 07 de noviembre de 2014, correspondiente a los periodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2014 al 30 de septiembre de 2014.

CONSIDERANDO:

Que el contribuyente **COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 777777-7**, con fecha 05 de enero de 2015 ingresó recurso de revocatoria en contra de la resolución ya referida, en el cual manifestó su desacuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria.

CONSIDERANDO:

Que mediante resolución del Directorio número 15-2015, de fecha 12 de enero de 2015, se ordenaron Diligencias para Mejor Resolver, trasladando el expediente a la División de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que realizara la revisión del crédito fiscal solicitado por el contribuyente.

CONSIDERANDO:

Que el contribuyente bajo Declaración Jurada, manifiesta no haber recibido devolución en efectivo, vales fiscales o tributarios escalonados, bonos ni compensación del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado con otros impuestos, referentes a los periodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2014 al 30 de septiembre de 2014, por el monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, Tesorería Nacional, ni por ninguna otra dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas.

CONSIDERANDO:

Que derivado del análisis a la documentación presentada y como resultado de la auditoría efectuada por la División de Fiscalización de la SAT, se formuló un ajustes por valor de Q42,000.00 el cual se dio a conocer al contribuyente mediante la audiencia respectiva, por lo que se determinó que el monto a devolver en concepto de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2014 al 30 de septiembre de 2014, es de DOSCIENTOS SESENTA Y CUANTRO MIL QUETZALES CON CERO CENTAVOS (Q264,000.00).

CONSIDERANDO:

Que el artículo 23 “A” del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes en los periodos auditados, establece que verificada la procedencia del saldo del crédito fiscal solicitado, se emita la autorización de devolución correspondiente.

POR TANTO:

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, con base en lo considerado y con fundamento en lo establecido en los artículos 16, 18, 23 y 23 “A” del Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes en los periodos auditados; artículo 20 del Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; las facultades conferidas mediante los artículos 19, 98, 100, 112, 112 “A”, 114, 116, 127, 130 y 150 del Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala y artículos 26 y 50 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

RESUELVE:

Autorizar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, solicitado por el contribuyente **COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, NIT 777777-7, por la cantidad de **DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL QUETZALES EXACTOS (Q264,000.00)**. Dicho monto tiene deducido el valor del ajuste formulado al crédito fiscal por **CUARENTA Y DOS MIL QUETZALES EXACTOS (Q42,000.00)**, el cual se dio a conocer al contribuyente mediante la audiencia respectiva. Lo anterior para que a través del Banco de Guatemala se proceda a efectuar la devolución indicada sin perjuicio del derecho que tiene la Administración Tributaria de realizar posterior fiscalización de lo devuelto.

NOTIFÍQUESE: La presente Resolución al contribuyente COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 777777-7, en la 7ª. Avenida 7-77 zona 7, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, dirección indicada para recibir notificaciones. Diligenciado, envíese fotocopia de la Resolución y su correspondiente cédula de notificación a la sección de Crédito Fiscal de la División de Fiscalización, Gerencia Regional Central, para que juntamente con la carga extraordinaria, la remita al Banco de Guatemala. Posteriormente trasládese a la División de Resoluciones y Notificaciones de la Gerencia Regional Central, para que se continúe con el trámite correspondiente.”

Dada en la Ciudad de Guatemala, el treinta de abril de dos mil quince.

Lic. Juan Carlos Monroy Núñez
Superintendente de Administración Tributaria
En su calidad de Secretario del Directorio

4.4.6 Audiencia por ajuste formulado

Debido a que la Administración Tributaria formuló un ajuste sobre el crédito fiscal solicitado, debe notificar una audiencia conteniendo la explicación del ajuste, para que la empresa pueda preparar y presentar la defensa que considere pertinente.

Cabe mencionar que el artículo 146 del Código Tributario, Decreto número 6-91, establece que el plazo para evacuar la audiencia es de 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de su notificación.

Aclarando que en el presente documento no se presenta la evacuación de audiencia por no ser materia de esta investigación, seguidamente se muestra la audiencia notificada por la Administración Tributaria, conteniendo la explicación del ajuste formulado sobre el crédito fiscal de IVA solicitado:



AUDIENCIA

Guatemala, 29 de abril de 2015

Audiencia No. A-2015-02-01-000123

Expediente No. 2014-02-01-45-0005909

Nombramiento No. 2015-8-055

ASUNTO: Ajuste al Crédito Fiscal derivado de la auditoría efectuada al contribuyente **COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con Número de Identificación Tributaria **777777-7**, relacionado con el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del **01 de julio al 30 de septiembre de 2014**.

Se concede al contribuyente identificado en el asunto, con domicilio fiscal ubicado en la 7ª. Avenida 7-77 zona 7, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, **AUDIENCIA** por **TREINTA (30)** días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste por escrito su conformidad o inconformidad con el ajuste al crédito fiscal formulado por la Administración Tributaria, acompañando las pruebas que estime pertinentes, asimismo, deberá citar las leyes y aspectos técnicos en que fundamente su oposición y defensa.

Para los efectos antes mencionados se acompaña lo siguiente:

Descripción	Folio(s)
RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTES AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	1
EXPLICACIÓN DE AJUSTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	1

BASE LEGAL: Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 69, 98, 127, 130, 146 y 147, del Decreto número 6-91, y sus reformas vigentes, artículo 3 del Decreto número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos decretos emitidos por el congreso de la República de Guatemala; artículos 5 y 50 numeral 7 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007.

NOTIFÍQUESE:

7ª. Avenida 7-77 zona 7, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

Lic. Juan Antonio Camaney Valdez
Jefe División de Fiscalización
Gerencia Regional Central



CONTRIBUYENTE: **COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA** NIT: 777777-7

RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTES

AUDITORÍA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Períodos impositivos comprendidos: Del 01 de julio de 2014 al 30 de septiembre de 2014

EXPLICACIÓN NO.	NOMBRE DE AJUSTE	VALOR Q.
1.1	Crédito fiscal improcedente, respaldado con factura cuyo pago no pudo demostrar que haya sido efectivamente realizado.	42,000.00
TOTAL DE AJUSTE AL CRÉDITO FISCAL		42,000.00


Lic. Ligia Helena Ruiz Pérez
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central


Lic. Mario Antonio Barahona Búcaro
Supervisor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central



EXPLICACIÓN No. 1.1

CONTRIBUYENTE: COMERCIALIZADORA FARMACÉUTICA, SOCIEDAD ANÓNIMA NIT: 777777-7

EXPLICACIÓN DE AJUSTE

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Período impositivo: Agosto de 2014
 Nombre del ajuste: Crédito fiscal improcedente, respaldado con factura cuyo pago no pudo demostrar que haya sido efectivamente realizado.
 Valor del ajuste: Q42,000.00

Explicación: Se determinó ajuste al crédito fiscal, al haberse comprobado que en el período impositivo referido, el contribuyente registró en el libro de compras y servicios adquiridos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, la factura serie B número 538, de fecha 31 de agosto de 2014, sin que haya podido comprobar que el pago de esa factura fue efectivamente realizado, no obstante habersele requerido dicha evidencia por medio del Requerimiento de Información número 2015-8-055-1, notificado el 13 de enero de 2015.

Base Legal: Artículo 23 numeral 2) del Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes.


 Licda. Ligia Helena Ruiz Pérez
 Auditor Tributario
 División de Fiscalización
 Gerencia Regional Central


 Lic. Mario Antonio Barahona Búcaro
 Supervisor Tributario
 División de Fiscalización
 Gerencia Regional Central

4.4.7 Aclaración respecto de las fechas

Es importante reiterar que en el caso presentado en este documento, las fechas asignadas a cada paso seguido por el expediente de devolución, fueron determinadas con base en los plazos contenidos en las leyes involucradas.

No obstante lo anterior, debe mencionarse que en la práctica, la Administración Tributaria no cumple con dichos plazos; sin embargo, la ley la obliga a cumplir con todo el proceso hasta emitir la Resolución correspondiente.

4.4.8 Acción de amparo en caso de incumplimiento de fechas por parte de SAT

Como un elemento importante de la certeza jurídica que otorga el presentar el recurso de revocatoria ante el silencio administrativo de la Administración Tributaria, se debe mencionar que en el caso de que el ente fiscalizador se extienda por un tiempo fuera de lo razonable para cumplir con las actuaciones dentro de los plazos legales, el contribuyente tiene derecho de hacer uso de la ACCIÓN DE AMPARO establecida por la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Seguidamente se presenta un resumen de las principales disposiciones contenidas en dicha ley:

- “ARTICULO 8º: El amparo protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos (...). No hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.”

- “ARTICULO 9º: Podrá solicitarse amparo contra el Poder Público, incluyendo entidades descentralizadas o autónomas (...)”
- “ARTICULO 10: (...) Toda persona tiene derecho a pedir amparo, entre otros casos: (...)
- f) 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;”

Cabe mencionar que en la resolución del Amparo tampoco suelen cumplirse los plazos legales; sin embargo, es conveniente saber que se tiene este mecanismo legal para defender y resguardar los derechos de los contribuyentes.

No obstante lo anterior, debe mencionarse que existe la posibilidad que aunque se utilice la acción de amparo antes indicada, pueden existir factores adicionales fuera del control de las empresas o de los profesionales que les apoyan, tales como falta de recursos económicos por parte del Estado o bien otro tipo de prioridades en el gasto público, que pueden provocar atrasos en los plazos respectivos y en la posterior devolución del crédito fiscal solicitado.

No se profundiza más en esta Acción, por no ser materia específica del presente trabajo.

CONCLUSIONES

1. La investigación realizada confirmó la hipótesis al demostrar que el hecho de que una empresa farmacéutica que vende a entidades exentas, presente el recurso de revocatoria ante la Administración Tributaria dentro del proceso de devolución del crédito fiscal de IVA, tiene el efecto fiscal de que dicha entidad fiscalizadora se ve obligada a cumplir los plazos legales contenidos en la normativa tributaria guatemalteca, lo cual asegura el proceso de asignación de la auditoría de campo y la posterior recuperación del crédito fiscal solicitado.
2. Las empresas farmacéuticas que venden a entidades exentas tienen derecho a la devolución del remanente de crédito de IVA generado por la recepción de constancias de exención, por la parte no compensada con débitos de IVA; pero únicamente por medio del régimen general de devolución establecido en la Ley del IVA, el cual demora entre 4 y 5 años para su devolución, provocando que los créditos fiscales de IVA se constituyan en un importante capital de trabajo congelado.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria debe actuar de acuerdo con lo establecido en su Ley Orgánica y en el Código Tributario, por lo que debiera respetar los plazos contenidos en la Ley. Sin embargo, esto no ocurre en la práctica, debido a diversos factores que están fuera del control de las empresas tales como la asignación de los recursos del Estado a la atención de otras prioridades dentro del gasto público, lo cual provoca la falta de recursos para la devolución del crédito de IVA solicitado por las empresas.
4. Si la solicitud de devolución del crédito de IVA se presenta sin cumplir con todos los requisitos establecidos en la Ley, el recurso de revocatoria será declarado sin lugar por el Directorio de la SAT, lo cual significaría una pérdida importante de tiempo, ya que habría que iniciar nuevamente todo el proceso.

RECOMENDACIONES

1. Es conveniente para las empresas farmacéuticas que venden a entidades exentas, presentar el recurso de revocatoria al vencer los plazos establecidos en la Ley del IVA para que SAT resuelva las solicitudes de devolución, ya que aunque no se cumplan los plazos legales, les da certeza de que el ente fiscalizador deberá cumplir con todos los pasos administrativos necesarios hasta emitir la resolución que autorice la devolución respectiva (en caso contrario puede utilizarse la Acción Constitucional de Amparo).
2. Otro beneficio de hacer uso del recurso de revocatoria, es que por la existencia de plazos legales que debieran observarse, la Administración Tributaria puede acelerar la atención del expediente, en comparación con aquellos casos en los que no se utilice dicho recurso. Esto acortaría el tiempo de recuperación del crédito de IVA solicitado, generando un beneficio financiero para estas empresas.
3. Las empresas farmacéuticas que venden a entidades exentas, así como los Contadores Públicos y Auditores, deben conocer las facultades legales de la Administración Tributaria y los pasos regulados dentro del proceso administrativo de solución de conflictos, para poder hacer uso de todos los mecanismos legales que aseguren la recuperación del crédito de IVA solicitado por los contribuyentes.
4. Es conveniente que estas compañías hagan una revisión exhaustiva antes de presentar las solicitudes de devolución ante SAT, para asegurarse que están cumpliendo con adjuntar toda la información requerida por la Ley del IVA, su reglamento y por los requerimientos adicionales que ellos puedan hacer mediante formularios o requerimientos específicos, para asegurar que no habrá inconvenientes en el proceso.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto No. 1-86.
3. Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70 y sus reformas.
4. Congreso de la República de Guatemala, Código de Salud, Decreto número 90-97 y sus reformas.
5. Congreso de la República de Guatemala, Código de Trabajo, Decreto número 1441 y sus reformas.
6. Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto número 6-91 y sus reformas.
7. Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria, Decreto número 20-2006 y sus reformas.
8. Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 y sus reformas.
9. Congreso de la República de Guatemala, Ley de Contrataciones del Estado, Decreto número 57-92 y sus reformas.

10. Congreso de la República de Guatemala, Ley de Propiedad Industrial, Decreto número 57-2000 y sus reformas.
11. Congreso de la República de Guatemala, Ley de Protección al Consumidor, Decreto número 06-2003.
12. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 y sus reformas.
13. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008 y sus reformas.
14. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado especial para Protocolos, Decreto número 37-92 y sus reformas
15. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto número 114-97.
16. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89.
17. Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96.
18. Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98.
19. Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Decreto número 295 y sus reformas.

20. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo No. 2-98.
21. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2009). *Sinopsis de la Historia de la Tributación en Guatemala*.
22. Llanos Rete, Javier (2012). *Bases de Administración 2*. Distrito Federal, México: Editorial Trillas.
23. Piloña Ortiz, Gabriel Alfredo (2007). *Manuel Básico de Introducción a la Economía* (8va. Ed. – 2da. Impresión). Guatemala: GP Editores.
24. Presidencia de la República, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo No. 5-2013.
25. Rosales Flores, Martín Haroldo (1977). *La Tecnología y la Inversión Extranjera en la Industria Farmacéutica de Guatemala*. Guatemala.
26. Villegas Lara, René Arturo (2006). *Derecho Mercantil Guatemalteco Tomo I* (5ta. Ed.). Guatemala: Editorial Universitaria.

WEBGRAFÍA

27. Bolaños, Rosa María (2010, 24 de mayo). Falta de auditores atrasa devolución. Prensa Libre.com (en línea). Disponible en: [http:// www.prensalibre.com/noticias/Falta-auditores-atrasa-devolucion_0_267573287.html](http://www.prensalibre.com/noticias/Falta-auditores-atrasa-devolucion_0_267573287.html) [2014, 22 de septiembre].

28. Centro de Investigaciones Económicas Nacionales. – Análisis de los Impedimentos a la Competitividad en Guatemala, 2003, (en línea). Disponible en: http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2003/2003_5.pdf [2014, 22 de septiembre].
29. El Periódico (2013, 19 de junio). SAT estima devolver Q2 millardos por crédito fiscal. El Periódico (en línea). Disponible en: [http:// www.elperiodico.com.gt /es/20130619/economia/229944/](http://www.elperiodico.com.gt/es/20130619/economia/229944/) [2014, 28 de julio].
30. Ministerio de Finanzas Públicas, Historia (en línea). Disponible en: [http:// www.minfin.gob.gt/archivos/acercade/historia_mfp.pdf](http://www.minfin.gob.gt/archivos/acercade/historia_mfp.pdf) [2015, 31 de mayo].
31. Superintendencia de Administración Tributaria, Inicio (en línea). Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/> [2015, 31 de mayo].