

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



**ANÁLISIS DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CREDITO
FISCAL POR EXPORTADORES Y PROPUESTA PARA
AGILIZAR EL 2019 PROCESO DE RESOLUCIÓN**

LICDA. EVELIN FRANCISCA CRÚZ

GUATEMALA, FEBRERO DE 2020

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



**ANÁLISIS DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO
FISCAL POR EXPORTADORES Y PROPUESTA PARA
AGILIZAR EL PROCESO DE RESOLUCIÓN**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad, de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018

ASESOR:

LICDA. MSc. ROSA FERDINANDA SOLIS MONROY

AUTOR:

LICDA. EVELIN FRANCISCA CRÚZ

GUATEMALA, FEBRERO DE 2020

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán

Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales

Vocal Primero: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez

Vocal Segundo: MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio

Vocal Tercero: Vacante

Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías

Vocal V: P. C. Omar Oswaldo García Matzuy

**JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Presidente: MSc. José Rubén Ramírez Molina

Secretario: MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña

Vocal I: Msc. Pedro Vinicio Ortiz

ACTA/EP No. 0740

ACTA No. 23-2019

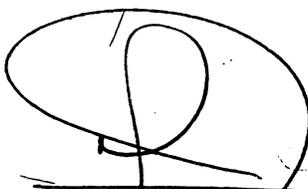
En el Salón No. 3 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **17 de julio** de 2019, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** de la Licenciada **Evelin Francisca Crúz**, carné No. **200613081**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado académico de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "**ANÁLISIS DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR EXPORTADORES Y PROPUESTA PARA AGILIZAR EL PROCESO DE RESOLUCIÓN**", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **70** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 45 días calendario.

En fe de lo cual firmamos la presente/acta en la Ciudad de Guatemala, a los diecisiete días del mes de julio del año dos mil diecinueve.



Msc. José Rubén Ramírez Molina
Presidente



Msc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Secretario



Msc. Pedro Vinicio Ortiz
Vocal I



Licda. Evelin Francisca Crúz
Postulante

ACTA/EP No. 0738

ACTA No. 23-2019

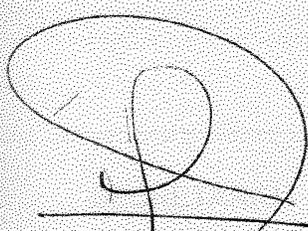
En el Salón No. 3 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **17 de julio** de 2019, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** de la Licenciada **Evelin Francisca Cruz**, carné No. **200613081**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado académico de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "**ANÁLISIS DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR EXPORTADORES Y PROPUESTA PARA AGILIZAR EL PROCESO DE RESOLUCIÓN**", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **70** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 45 días calendario.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los diecisiete días del mes de julio del año dos mil diecinueve.



MSc. José Rubén Ramírez Molina
Presidente



MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Secretario



MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Vocal I



Licda. Evelin Francisca Cruz
Postulante

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Edificio "s-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 00175-2020
Guatemala, 05 de febrero del 2020

Estudiante
Evelin Francisca Cruz
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 01-2020, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 27 de enero de 2020, que en su parte conducente dice:

“QUINTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

5.1 Graduaciones

5.1.1 Elaboración y Examen de Tesis

Se tienen a la vista las providencias de las Escuelas de Contaduría Pública y Auditoría, Administración de Empresas y Estudios de Postgrado; documentos en los que se informa que los estudiantes que se listan a continuación, aprobaron el Examen de Tesis, por lo que se trasladan las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis y expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1°. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis. 2°. Autorizar la impresión de tesis y la graduación a los siguientes estudiantes:

Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría Consultoría Tributaria:

Estudiante: Registro Académico: Tema de Tesis:

Ref. 37- 2019	Evelin Francisca Cruz	<u>200613081</u>	ANÁLISIS DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR EXPORTADORES Y PROPUESTA PARA AGILIZAR EL PROCESO DE RESOLUCIÓN
---------------------	-----------------------------	------------------	---

3°. Manifiestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación”.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



m.ch

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS:** Por darme fortaleza y sabiduría en cada momento de mi vida y así poder permitirme alcanzar esta meta propuesta.
- A MI MADRE:** Por ser el pilar fundamental de mi vida, de mis metas y mis sueños, por ser esa ayuda incondicional que me hace cada día ser feliz.
- A MI HERMANA Y SOBRINA:** Por su apoyo incondicional para todas mis metas trazadas ustedes complementan mi vida.
- A MIS AMIGAS:** Por sus palabras de aliento y ánimos en todo momento.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:** Por los conocimientos adquiridos y orientarme a cumplir esta meta
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Tres veces centenaria que me ha visto crecer en conocimientos y profesionalismo haciéndome orgullosa de ser sancarlista.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1. Situación en la Devolución de Crédito Fiscal	1
1.2. Problemáticas de la Devolución de Crédito Fiscal.....	1
1.2.1 El insuficiente monto asignado para la devolución del crédito fiscal del IVA.....	2
1.2.2 La Complejidad Legal.....	3
1.2.3 La Existencia de Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal Fraudulentas.....	5
1.2.4 Las Limitaciones de la SAT	7
1.3. Devolución de Crédito Fiscal en Países de Centro América	9
2. MARCO TEÓRICO	14
2.1 Análisis Tributario.....	14
2.2 Incidencia en la Recaudación	14
2.3. Crédito Fiscal	15
2.3.1. Devolución de crédito fiscal régimen general.	16
2.4. Las importaciones.....	18
2.5. Obligaciones tributarias de las importaciones.....	19
2.5.1. Régimen aduanero de las importaciones definitivas.....	20
2.6. Recaudación tributaria	22
2.6.1. Recaudación tributaria del Impuesto al Valor Agregado –IVA- de las importaciones en el régimen definitivo.....	23
2.7. Exportaciones.	24

3. METODOLOGÍA.....	26
3.1. Definición del problema.....	26
3.2. Delimitación.....	26
3.3. Justificación.....	27
3.4. Objetivos.....	27
3.4.1. Objetivo general.....	27
3.4.2. Objetivos específicos.....	28
3.5. Hipótesis.....	28
3.6. Especificación de variables.....	29
3.6.1. Variable Independiente.....	29
3.6.2. Variables dependientes.....	29
3.7. Método científico.....	29
3.8. Técnica de muestreo:.....	30
3.8.1. Técnicas de investigación aplicadas.....	30
3.8.2. Técnicas de investigación documental.....	30
3.8.3. Técnicas de investigación de campo.....	31
4. INGRESOS AL FISCO POR CONCEPTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL RÉGIMEN DE LAS IMPORTACIONES DEFINITIVAS PARA COMERCIO O CONSUMO.....	32
4.1. Relación entre contribuyentes y el fisco.....	32
4.2. Recaudación del Impuesto al Valor Agregado por importaciones definitivas	32
5. DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL FISCO A LAS EMPRESAS EXPORTADORAS.....	36
5.1. Devolución del crédito fiscal.....	36

5.2. Comparación de devolución de crédito fiscal del IVA en los productos con mayor exportación en Guatemala	39
5.3 Análisis de las solicitudes de crédito fiscal de empresas exportadoras	42
6. INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LOS INGRESOS DE CRÉDITO FISCAL DE LAS IMPORTACIONES DEFINITIVAS	46
6.1. Recaudación Tributaria	46
6.2. Incidencia de la Recaudación Tributaria del IVA.....	47
7. MODELO DE CATEGORIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS PARA LAS EMPRESAS EXPORTADORAS	52
7.1. Presentación del modelo.....	52
7.2. Fundamentación del modelo	54
7.3. Justificación del modelo	55
7.4. Objetivos del modelo.....	55
7.5. Modelo de categorización tributaria para las exportadoras que soliciten crédito fiscal	55
CONCLUSIONES.....	62
RECOMENDACIONES.....	64
BIBLIOGRAFÍA.....	66
ANEXO	72
ÍNDICE DE TABLAS	74
ÍNDICE DE GRÁFICAS	75
ÍNDICE DE FIGURAS	76

RESUMEN

Los exportadores realizan el pago de impuesto por las compras de bienes o servicios y por las importaciones definitivas para el consumo de sus actividades productivas a la Superintendencia de Administración Tributaria y por este rubro, se debe tomar en cuenta que ellos tienen el derecho de solicitar devolución de crédito fiscal. Por lo que se ve necesario evaluar la atención que se da a las solicitudes de crédito fiscal y así realizar una propuesta para agilizar los procesos de resolución.

El objetivo general de la investigación es analizar las solicitudes de crédito fiscal realizadas por los exportadores en el régimen general durante los períodos del 2015 al 2017 y diseñar una propuesta para agilizar el proceso de resolución.

Los objetivos específicos pretendieron demostrar que la Superintendencia a través del Banco de Guatemala realizan la devolución de crédito fiscal a los exportadores que realicen solicitudes por medio de fondos provisionados por lo recaudado del Impuesto al Valor Agregado, dichas solicitudes no son atendidas de forma ágil teniendo retrasos de por lo menos un año y nueve meses para recibir la devolución del impuesto.

El planteamiento del problema surgió de la necesidad de contar con la certeza si las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen general realizadas por los exportadores en los períodos del 2015 al 2017 son atendidas de forma ágil.

La delimitación geográfica donde se llevó a cabo la investigación fue en la República de Guatemala; tomando como base la información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria del total de lo recaudado del Impuesto al Valor Agregado tanto doméstico como de las importaciones definitivas para comercio o consumo y la provisión realizada al el fondo de IVA para la atención de las solicitudes de devolución de crédito fiscal, así mismo para analizar datos más específicos en cuanto al tratamiento de solicitudes de devolución de crédito fiscal se consideró una muestra utilizando el tipo de muestreo no

probabilístico siete exportadoras siendo las más representativas en sus exportaciones, importaciones y solicitudes de crédito fiscal, factores que se utilizarán en la investigación de manera confidencial por la información brindada por las mismas, las cuales se nombrarán como empresa: A1, B2, C3, D4, E5, F6 Y G7.

Las técnicas que se utilizaron en la investigación fueron: la documental está dio la guía para plasmar el contenido importante así demostrar la hipótesis propuesta. La de campo realizada a través de una entrevista, la cual plasmó conocimientos de un experto en atención de solicitudes de crédito fiscal, por lo que se pudo analizar de forma más detallada los procedimientos de devolución de crédito fiscal y así realizar una propuesta para agilizar el proceso de resolución de las solicitudes.

Como resultado de la investigación se realizó un comparativo de la devolución del crédito fiscal con la respectiva provisión se determinó que en el 2015, la provisión con relación a lo devuelto por crédito fiscal fue de un -2.65%, en el 2016 de 47.54% y en el 2017 de un 26.65%, por lo que según la presa de expedientes de crédito fiscal publicadas en la página virtual de la Superintendencia de Administración Tributaria en el último trimestre del año 2018 se atendieron solicitudes ingresadas en el año 2017, lo que origina como consecuencia un porcentaje alto de lo no devuelto a la fecha y repercute a su vez en las empresas exportadoras generadoras de pago de otros impuestos que ayuden a la recaudación tributaria.

Al proponer una categorización de expedientes para atender de forma ágil las solicitudes de devolución de crédito fiscal se constató que la Superintendencia de Administración Tributaria a través del Decreto Número 4-2019 del Congreso de la República “Ley para la reactivación económica del café”, implementa un régimen especial electrónico para tender las solicitudes, requiriendo una plataforma computarizada a los exportadores para dar a conocer sus registros contables;

dicha plataforma sirve como impulsor para utilizarla en las solicitudes de régimen general.

INTRODUCCIÓN

Esta tesis denominada “Análisis de Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal por Exportadores y Propuesta para Agilizar el Proceso de Resolución” surge derivado de que los exportadores tienen el derecho de solicitar devolución del crédito fiscal pagado por sus compras de bienes o servicios e importaciones definitivas para el consumo de sus actividades productivas por periodos vencidos ya que ellos no generan débito fiscal por lo que no se puede realizar una compensación con el IVA.

Para la atención de las solicitudes de devolución de crédito fiscal se debe analizar los ingresos del Impuesto al Valor Agregado debido a que de dicho impuesto se genera un fondo de IVA para el pago de las devoluciones así también se debe de analizar los montos devueltos y el tiempo que lleva a la Superintendencia de Administración Tributaria dar resolución a una auditoria de crédito fiscal para que el exportador cuente con el recurso monetario para seguir con el negocio en marcha de su actividad productiva.

Para efectos del estudio, se estructuran siete capítulos, los cuales se detallan a continuación. En el capítulo uno, se presentan los antecedentes del tema objeto de estudio, que sirve de base para dar paso al desarrollo de la investigación, la devolución de crédito fiscal en distintos países de América Latina.

El capítulo dos, contiene el marco teórico, exponiendo y analizando los enfoques conceptuales y teóricos del análisis tributario, incidencia en la recaudación, crédito fiscal, devolución del crédito fiscal en el régimen general, las importaciones, las obligaciones tributarias de las importaciones, el régimen aduanero de las importaciones definitivas, la recaudación tributaria del impuesto al valor agregado de las importaciones en el régimen definitivo y las exportaciones.

El capítulo tres, expone la metodología, contiene la explicación del tipo de diseño de investigación para resolver el problema, definición del problema, delimitación, justificación, objetivos, hipótesis y el método científico.

El capítulo cuatro, define los ingresos del fisco por concepto de recaudación tributaria del Impuesto al Valor Agregado del régimen de las importaciones definitivas para el comercio o consumo y la relación entre contribuyentes y el fisco.

El capítulo cinco, contiene el análisis teórico de la devolución del crédito fiscal del fisco a las exportadoras y su comparación con otros productos agropecuarios importantes en el país.

El capítulo seis, determina la incidencia en la recaudación tributaria de los ingresos del Impuesto al Valor Agregado por las importaciones definitivas para comercio o consumo y su efecto derivado de la solicitud de devolución de crédito fiscal de las empresas exportadoras registradas en SAT.

El capítulo siete, presenta el modelo de procedimientos tributarios para las empresas exportadoras, presentando el proceso del modelo, su fundamentación, justificación, objetivos y las fases que llevarán a cabo dicho estudio.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada.

1. ANTECEDENTES

En el presente capítulo, se desarrollan los principales procesos históricos que definieron el origen de las importaciones y evolución del tributo y la recaudación.

1.1. Situación en la Devolución de Crédito Fiscal

Existe en la devolución de crédito fiscal una persistencia de saldos pendientes de devolver a los exportadores ocasiona una reducción en la disponibilidad de capital de trabajo para los empresarios, los cuales deben recurrir a la obtención de financiamiento bancario para tratar de cubrir las deficiencias causadas, por lo que al final el impacto sobre el funcionamiento empresarial se da en el campo financiero y por ende en la reducción de las ganancias obtenidas.

Es importante comentar que aun cuando se pueda pensar que la falta de devolución del crédito fiscal produce un impacto sobre la generación de empleo en forma inmediata, dicha posición es discutible, especialmente en el campo agrícola, dado que los productos de exportación de Guatemala son monocultivos sujetos a precios internacionales, por lo que el aumento de su producción y demanda, no depende necesariamente de las condiciones internas, sino más bien del mercado internacional. Además, estos cultivos regularmente utilizan mano de obra poco calificada y en cantidades apropiadas a su margen de ganancia internacional.

En cuanto a los regímenes de solicitud, se puede observar que la mayor parte de los casos pendientes se encuentra en lo que se denomina el régimen general, debido principalmente al hecho que no se establecen mecanismos efectivos para exigir la devolución del crédito fiscal. (ICEFI, 2018)

1.2. Problemáticas de la Devolución de Crédito Fiscal

De acuerdo con especialistas en temas tributarios, el problema de los atrasos de la devolución del crédito fiscal surgió en el 2012, durante el primer año del gobierno del Partido Patriota.

En ese año se aprobaron reformas tributarias que crearon la factura especial para las exportaciones, que en teoría agilizaba la devolución, pero por otro lado no asignaron los recursos financieros para cumplir con ese reclamo.

Para las empresas que legalmente hacen las solicitudes, no contar con un flujo financiero en los plazos correspondientes les puede representar varios problemas, e incluso salir del mercado por falta de liquidez. (Gamarro, 2018)

La devolución del crédito fiscal es un derecho del que gozan las empresas que exportan bienes y servicios, ya que no se puede cobrar el impuesto al valor agregado (IVA) en el exterior.

La devolución del crédito fiscal del IVA a los exportadores, reviste una serie de complicaciones debido por lo menos a cuatro problemas que dificultan la devolución y que han ocasionado, a la fecha, la existencia de una buena cantidad de casos pendientes de devolver. Los problemas principales detectados son:

1. El insuficiente monto asignado para la devolución del crédito fiscal del IVA.
2. La complejidad legal.
3. La existencia de solicitudes de devolución de crédito fiscal fraudulentas
4. Las limitaciones efectivas del ente encargado de la devolución.

1.2.1 El insuficiente monto asignado para la devolución del crédito fiscal del IVA.

Aun cuando la legislación vinculada a la devolución del crédito fiscal del IVA a los exportadores ha sido expuesta a una gran cantidad de reformas —muchas de ellas innecesarias e incluso imprácticas—, el monto para el fondo rotativo para la devolución siempre debió formarse a discreción de las autoridades del Ministerio de Finanzas Públicas, hasta que en 1996 se estableció que el mismo debía ser equivalente al 15% del IVA pagado. Posteriormente en 2006, a raíz de la

aprobación de la comúnmente conocida como «Ley Antievasión» (Decreto 20-2006) y la introducción de los sistemas de retenciones del IVA, los legisladores decidieron reducir dicho monto, sin la existencia de estudios previos, hasta un mínimo del 8%, monto que incluso nunca se cumple, denotando una aparente responsabilidad por parte del Banco de Guatemala y del Ministerio de Finanzas Públicas, sin que a la fecha exista sanción alguna sobre el particular.

Como consecuencia, aun cuando una parte de la Ley establece la obligatoriedad de registrar como provisión mínima para la devolución del crédito fiscal, el equivalente al 8% del IVA pagado (15% previamente), existe otra porción de la norma que deja la posibilidad de que, de común acuerdo con el Ministerio de Finanzas Públicas, el Banco de Guatemala no realice dicha provisión en su totalidad.

En la práctica, efectivamente el Banco de Guatemala, posiblemente de común acuerdo con el MFP, no acredita el monto establecido por la Ley del IVA como provisión mínima, por lo que la SAT históricamente no ha dispuesto de los recursos necesarios para atender la devolución correspondiente. La información disponible, de 1997 a 2017, indica que no se han provisionado por lo menos Q5,246.2 millones, que sobrepasan con facilidad el saldo pendiente de devolver al final de 2017. No se conoce la razón por la que el Banco Central, a pesar de estar establecido en Ley, no procede a la provisión correspondiente, por lo que deberá investigarse este hecho, preguntando oportunamente a la Institución por medio de la Ley de Acceso a la Información Pública, aun cuando se estima que la explicación devendrá de decisiones de las autoridades fiscales.

1.2.2 La Complejidad Legal

Cuando se aprobó la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente –Decreto 27-92 del Congreso de la República— en mayo de 1992, se estableció un mecanismo para la devolución del IVA correspondiente en el caso de los exportadores. Sin

embargo, la aparente falta de funcionamiento apropiado, ha llevado a los diputados del Congreso de la República, en diferentes legislaturas, a aprobar sucesivas reformas, que no solo no resolvieron el problema real, sino que complejizaron significativamente el proceso de devolución de crédito fiscal, al extremo que actualmente, salvo los especialistas, es difícil encontrar quién conozca con profundidad el mismo.

Las principales reformas que ha sufrido la Ley del IVA en la temática de análisis fueron:

1. Inclusión de los artículos 10 al 14 del Decreto 60-94, reformas a la ley del IVA;
2. Artículos 8 al 11 y 26 del Decreto 142-96, reformas a la Ley del IVA;
3. Artículo 26 del Decreto 44-2000 – Ley de supresión de privilegios y beneficios fiscales, de ampliación de la base imponible y de regularización tributaria;
4. Artículos 14 al 18 del Decreto 80-2000 – Reformas a la Ley del IVA;
5. Artículo 1 y artículos 39 al 49 del Decreto 20-2006 – Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria;
6. Artículos 8 y 19 del Decreto 04-2012 – Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, y
7. Artículos 152 al 154 del Decreto 10-2012 – Ley de actualización tributaria.
8. Además, con fecha 1 de julio de 2014 (Expediente 540-2013), la Corte de Constitucionalidad resolvió declarar inconstitucional la frase «de cancelación de su autorización» y el sexto párrafo, del artículo 52-A que fue adicionado por el Decreto 04-2012.

La vigencia de estas reformas ha producido transformaciones sucesivas en los conceptos y metodología para la devolución del crédito fiscal, haciéndola cada vez

más compleja. Para una mayor comprensión sobre los diferentes procedimientos para la devolución del crédito fiscal del IVA, luego de cada reforma fiscal, se presentan los mismos en el anexo 2, además de un esquema que muestra la dificultad que enfrenta la administración tributaria y los contribuyentes para atender este proceso.

Una evaluación cuidadosa de los mecanismos actuales para la devolución del crédito fiscal, permite concluir que los mismos no solo carecen de una devolución de crédito fiscal del IVA rápida, superando los días normados en ley, sino también poseen una alta complejidad debido a la combinación de procedimientos y trámites que subsisten, los cuales benefician a una minoría y son el calvario de la mayoría de agentes. Incluso la administración tributaria debe dedicar buena parte de sus escasos recursos para atender este proceso.

1.2.3 La Existencia de Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal Fraudulentas

Como se mencionó previamente, las solicitudes de devolución de crédito fiscal devienen de las empresas que se dedican a comercializar productos con el resto del mundo, las que no pueden cargar en el precio al consumidor el impuesto, por lo que solicitan al Gobierno la devolución del IVA que les fuera cargado en el proceso de compra de insumos.

El proceso descrito es totalmente justo si efectivamente las compras fueron realizadas y existe la evidencia suficiente que los procesos económicos son verdaderos y cumplen con el marco legal vigente. Sin embargo, durante muchos años la Administración Tributaria, en sus procesos de verificación, ha encontrado una serie de inconsistencias, especialmente en las solicitudes de devolución realizadas por los empresarios dedicados a la exportación de productos agrícolas, lo que ha ocasionado la apertura incluso de casos penales por defraudación tributaria.

Un ejemplo sencillo, aunque con la necesidad obvia de profundizar los datos disponibles, se encuentra en el hecho que la mayor parte de grandes exportadores de productos agrícolas, en la realidad no son los productores, sino solamente comercializadores de los mismos, por ello, la suma de la devolución del IVA que debieran solicitar en ningún caso debería exceder el valor del IVA efectivamente pagado por los grupos proveedores de los mismos.

En la práctica es fácil determinar que en muchos años, diversos exportadores agrícolas solicitan devoluciones de crédito fiscal por encima de los valores pagados por los proveedores. Por ejemplo, en 2017, la suma total del crédito fiscal pagado y denegado a los exportadores agrícolas fue de Q1,074.7 millones, mientras el total pagado de IVA por todos los productores agrícolas del país en 2016 —asumiendo un rezago de un año mínimo en la devolución— fue de Q956.6 millones. Como consecuencia, en las revisiones realizadas por la SAT, se rechazaron solicitudes por Q362.8 millones, que contenían algún grado de inconsistencia entre los valores solicitados y los hechos económicos reales que derivan en la misma.

Por ejemplo, en 2015, la industria agropecuaria presentó solicitudes para devolución del impuesto por Q1,320.7 millones, lo que significaría que el 56.0% del valor de las exportaciones realizadas habría pagado IVA (en las compras). Esto definitivamente genera dudas, comprendiendo que la mayor parte de los productos de dicha industria son monocultivos que utilizan intensivamente mano de obra que no está sujeta al pago de dicho impuesto. Sobre este particular, se estima que deberán profundizarse los análisis haciendo una evaluación más profunda de las estructuras de costos de los solicitantes de devolución de crédito fiscal del IVA.

La relación mencionada también podría esconder el uso de precios de transferencia por parte de los exportadores y la consecuente subfacturación de las

exportaciones, y cuya tarea de verificación también está pendiente de realizar por parte de la SAT.

Es importante recordar que, en el pasado, cuando los pequeños contribuyentes daban derecho a crédito fiscal del IVA, algunos de los exportadores reportaban que gran cantidad de sus proveedores eran pequeños contribuyentes que cuando pagaban el impuesto, entregaban 5% del IVA, mientras los exportadores exigían que se les devolviera 12%. Como consecuencia, la reforma tributaria de 2012 derogó la posibilidad de dar derecho a crédito fiscal a los pequeños contribuyentes; por una parte, esto hizo justicia desmantelando una práctica de contratar a los trabajadores bajo esta modalidad reduciendo sus prestaciones laborales; pero por otra, limitó a los verdaderos proveedores de bienes y servicios adscritos a este régimen simplificado.

1.2.4 Las Limitaciones de la SAT

Desde 2016, el Icefi manifestó en su «Hoja de Ruta para la recuperación de la SAT» la necesidad de realizar una reingeniería en el proceso de devolución de crédito fiscal a los exportadores, que permitiera no solo la transparencia en el orden necesario para atender las solicitudes y que evitara los focos de corrupción al intentar atender solicitudes en un orden diferente al presentado, sino también que fortaleciera el análisis de riesgo para evitar la defraudación tributaria en los casos que se presentan y que no pueden justificar la existencia del hecho económico efectivo. Otra recomendación fue que se produzca una reasignación interna de cargas de trabajo que permita fortalecer las áreas de fiscalización, suministrando el oportuno número de auditores que permita la agilización de los procesos y el traslado inmediato al Banco de Guatemala de los casos pendientes para su devolución, de tal forma que sea el Ministerio de Finanzas Públicas, el que programe los recursos necesarios para resolver los saldos pendientes de devolver.

El incumplimiento del plazo y la acumulación, por el régimen general, por la auditoría de la SAT, es tan solo una arista y una parte del problema y es solo la perspectiva que tienen los agentes económicos o exportadores. Sin embargo, la situación es más grave y compleja si se considera la perspectiva de la SAT, ya que tiene que gestionar y controlar al menos cinco mecanismos para devolver crédito fiscal. En todo caso, el problema que enfrenta la SAT no se reduce a contratar o asignar más personal; ya que con la diversidad de mecanismos no se puede garantizar que no se está reembolsando impuestos que no fueron realmente pagados o que ya fueron previamente devueltos o acreditados. La carencia de una cuenta corriente tributaria y la combinación de mecanismos es sinónimo de un alto riesgo de reembolsar crédito fiscal fraudulento o fabricado.

Al 31 de agosto de 2017 la UIPSAT reportó que la SAT contaba con 98 empleados asignados a la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, quienes están asignados a las unidades para la atención de devolución del crédito fiscal. Descontando 5 que conforman el staff de la división, hay un total de 93 empleados permanentes, de los cuales 67 pertenecen a la sección que atiende gestiones del régimen general y 26 con las mismas funciones para los regímenes especial y optativo. Uno de los problemas en cuestión es no saber si la dotación actual de fiscalizadores y gestores es insuficiente o si existe baja productividad en la atención de expedientes, considerando que la administración tributaria no cumple con presentar indicadores de gestión sobre todo de las áreas que como esta tienen una gran responsabilidad en el servicio al contribuyente.

En ese sentido, el problema de fondo para la Superintendencia de Administración Tributaria se puede rastrear siguiendo la pista de los cambios que ha sufrido la normativa tratando de clarificar cuándo procede y cuándo no procede la devolución, así como todas las reformas realizadas en materia de especificar la documentación que debe acompañarse para garantizar la legitimidad y legalidad del remanente pendiente. La normativa con todas sus reformas sigue desprovista de herramientas efectivas que ayuden a los exportadores y administradores a

tener claridad en cuanto a las operaciones sujetas a la devolución. También hacen falta herramientas legales que, de forma expedita, permitan que los encargados puedan determinar en un tiempo prudencial la procedencia del crédito fiscal con el menor riesgo de estar autorizando devoluciones de créditos fiscales artificiales. (ICEFI, 2018)

1.3. Devolución de Crédito Fiscal en Países de Centro América

El Salvador:

Devoluciones

a. Señalar el tratamiento de devolución previsto para los exportadores por el IVA liquidado en sus adquisiciones. El Tratamiento de devolución para exportadores es contemplado en el Artículo 77 de la Ley de IVA: 80 Artículo 77.- En caso de que los créditos fiscales no pudieran deducirse íntegramente de los débitos fiscales durante el período tributario, el exportador que no tuviere deudas tributarias líquidas, firmes y exigibles compensables con dicho crédito fiscal, podrá solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos el reintegro de dicho saldo remanente. La dirección general deberá ordenar mediante resolución el reintegro en un plazo no mayor de treinta días contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de reintegro. Para emitir la respectiva resolución, no será necesaria la fiscalización previa. El contribuyente que solicitare reintegros indebidos se sujetará a las acciones penales correspondientes. El reintegro no constituye renta gravable. El plazo a que alude el inciso anterior se suspende con la notificación de la administración tributaria del inicio de una fiscalización que comprenda los períodos tributarios de los cuales se hubiera solicitado el reintegro del crédito fiscal. En consecuencia el cómputo del plazo se reanudará o continuará corriendo a partir de la fecha en que la resolución respectiva adquiera estado de firmeza. Cuando la Administración Tributaria ejerza su facultad de verificación de solicitud de reintegro, de acuerdo a lo establecido en el artículo 215 del código tributario y

el contribuyente no proporcione la información requerida por la Administración Tributaria dentro del plazo que la misma le hubiere conferido para tal efecto, deberá declararse sin lugar la solicitud. El contribuyente podrá presentar nuevamente la solicitud de reintegro una vez tenga disponible la información para continuar con el trámite del procedimiento.

b. El procedimiento para la verificación de reintegro y su cálculo, se efectuará de acuerdo a lo siguiente: El contribuyente peticionario, en los casos que la Administración Tributaria lo requiera, estará obligado a comprobar en forma fehaciente las operaciones de exportación realizadas y los créditos fiscales, aportando la documentación legal correspondiente. Asimismo, los contribuyentes estarán obligados al momento de presentar la solicitud respectiva, a proporcionar el detalle de todas las operaciones de compras y créditos fiscales y de ventas y débitos fiscales y exportaciones, efectuadas en el período a que corresponde la solicitud; en medios magnéticos o impresos; los montos de dicho detalle deberán estar conformes a los registros y a la documentación de soporte correspondiente. Haber presentado previo a la solicitud respectiva, la declaración del período tributario correspondiente del cual solicita el reintegro de crédito fiscal y no encontrarse omiso en la presentación de declaraciones que por ley esté obligado. En aquellos casos que el contribuyente hubiere presentado declaraciones con cero valores de cualquier tributo, pero que 81 como producto de las verificaciones que efectúe la Administración Tributaria, se determine la realización de hechos generadores, el reintegro solicitado no tendrá lugar hasta que dichas declaraciones no hayan sido modificadas. El exportador que efectúe también transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios internos, sólo tendrá derecho a reintegro, sobre la parte proporcional del remanente de crédito fiscal del período tributario, vinculado a la exportación, para lo cual aplicará el porcentaje que resulte de dividir el valor de las exportaciones entre las ventas totales gravadas del período tributario correspondiente, el cual no podrá exceder del trece por ciento (13%) del valor de exportación que conste en los documentos

aduaneros respectivos realizada en el período que corresponde. El exportador que sólo efectúe exportaciones, podrá solicitar como reintegro el total de créditos fiscales del período tributario, sin que éstos excedan del trece por ciento (13%) del valor de exportación que conste en los documentos aduaneros respectivos. Los valores de crédito fiscal que no fueren reintegrados en un período tributario, por exceder del límite del trece por ciento (13%) del valor de exportación que conste en los documentos aduaneros respectivos, podrán acumularse a los créditos fiscales de los siguientes períodos tributarios, y ser sujetos al procedimiento de cálculo de reintegro establecido en los literales c) y d) de este artículo según el caso.

c. Reintegros. Indicar si existen actividades o hechos económicos a las cuales se les atribuya un tratamiento tributario equivalente al de la exportación, en lo referente a la devolución del IVA de compras. En tal caso, describir brevemente estas actividades. No existen actividades o hechos económicos a las cuales se les atribuya un tratamiento tributario equivalente al de la exportación en El Salvador, en el sentido de ser sujetos de devolución de IVA por compras.

d. Señalar si está prevista la devolución durante la etapa pre-operativa de los negocios o régimen de recuperación anticipada. El Salvador no contempla en su legislación devoluciones de IVA de forma anticipada, como lo refleja el Artículo 77 de la Ley de IVA, únicamente tienen derecho a una devolución de esta naturaleza los sujetos pasivos que comprueben fehacientemente que han incurrido en exportaciones como parte de la operación que les genera Ventas Gravadas. (Centro Interamericano de Administración Tributaria, 2014).

Nicaragua:

a. Señalar el tratamiento de devolución previsto para los exportadores por el IVA liquidado en sus adquisiciones. De conformidad con el art. 140 de la LCT y art. 99 del Reglamento de la LCT, si resultare un saldo a favor, éste se imputará a los

períodos subsiguientes, siempre que dicho saldo esté dentro del plazo de prescripción contemplado en el art. 43 del Código Tributario (4 años). Para efectos de devoluciones de saldo a favor, si el contribuyente no tiene obligaciones tributarias a su cargo o si después de la compensación resulta un saldo a favor, el contribuyente solicitará su reembolso o devolución. La Administración Tributaria aprobará su reembolso en un cincuenta por ciento (50%) a los sesenta (60) días hábiles de la fecha de solicitud efectuada por el contribuyente y el restante cincuenta por ciento (50%) a los sesenta (60) días hábiles posteriores a la fecha del primer reembolso. Estos reembolsos son sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria y de las sanciones pecuniarias establecidas en el Código Tributario. b. Reintegros. Indicar si existen actividades o hechos económicos a las cuales se les atribuya un tratamiento tributario equivalente al de la exportación, en lo referente a la devolución del IVA de compras. En tal caso, describir brevemente estas actividades. De conformidad con el art. 140 numeral 2 LCT podrán ser sujetos de compensación o devolución las enajenaciones de bienes, prestaciones de servicios y otorgamiento de uso o goce de bienes a personas exentas, exoneradas y a las personas naturales y jurídicas que adquieran los materiales, materia prima y bienes intermedios incorporados físicamente en la elaboración de los productos contemplados en el numeral 17 del art. 127 de la LCT. c. Señalar si están previstas las devoluciones durante la etapa pre-operativa de los negocios o régimen de recuperación anticipada. La Ley no establece devolución de IVA en etapa pre-operativa.

Costa Rica:

Devoluciones.

a. En la legislación está prevista la devolución o compensación de los créditos fiscales no prescritos, producto de las compras, a favor del contribuyente en general, incluso los exportadores. El proceso de devolución consiste en una solicitud expresa por el contribuyente, cuando acumule tres meses de saldo a

favor. La Administración Tributaria está facultada para revisar y verificar la procedencia y la legalidad de la solicitud.

b. Reintegros. Las devoluciones también se otorgan para los productores de mercancías en general, incluso por las mercancías exentas.

c. Si es factible solicitar la devolución en la etapa pre operativa, siempre y cuando el contribuyente esté previamente inscrito como tal en el Registro Único Tributario. (Centro Interamericano de Administración Tributaria, 2014).

2. MARCO TEÓRICO

El presente capítulo se realizó con el fin de efectuar una revisión bibliográfica que sirva de base teórica en el problema de investigación, donde se desarrolla información de interés para descripción del análisis tributario de los ingresos del régimen de las importaciones definitivas para comercio o consumo y su incidencia en la recaudación tributaria en la república de Guatemala.

De esta forma se sustentará el estudio, exponiendo teorías importantes consideradas y relacionadas a la misma desarrolladas a continuación.

2.1 Análisis Tributario

Según el Diccionario de la Real Academia Española (Española, 2018), análisis se refiere al estudio detallado de algo y tributario perteneciente o relativo al tributo, por lo que se dice que el análisis tributario es el estudio detallado del tributo.

El Tributo es la obligación dineraria establecida por ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas (Española, 2018).

2.2 Incidencia en la Recaudación

“Una revisión de la literatura acerca del concepto “incidencia tributaria” permite extraer la siguiente definición: “La incidencia tributaria consiste en determinar quién paga verdaderamente las cargas de un impuesto”. Se debe considerar primero la pregunta: ¿Qué se entiende por cargas de un impuesto? Las definiciones encontradas en los textos de finanzas públicas y entregadas más abajo señalan que las “cargas de un impuesto” son dos: la carga tributaria o carga directa del impuesto más la carga excesiva o ineficiencia o pérdida neta de bienestar social del impuesto. La carga tributaria o carga directa del impuesto es la porción del impuesto pagado por cada lado del mercado, consumidores y productores, determinadas por las diferencias entre el precio de equilibrio de antes de impuesto y el precio de demanda y el precio de oferta de después de impuesto.

En algunos textos da la impresión que la carga de un impuesto parece referirse solo a determinar quién paga el impuesto total recaudado por el gobierno (Henríquez, 2011)

Otra definición de incidencia tributaria menciona “Es el estudio de quien soporta la carga económica de un impuesto. Es el análisis positivo del impacto de los impuestos sobre la distribución del bienestar dentro de una sociedad. Señala que un punto esencial a considerar es que la persona que tiene la obligación legal de pagar un impuesto puede no ser la persona cuyo bienestar es reducido por el impuesto”. (Metcalf, 2006)

2.3. Crédito Fiscal

El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período. (Decreto 27-92, Ley al Impuesto al Valor Agregado ,1992, art. 15)

Otra definición separando los términos, crédito es un vocablo que emana del verbo latino credere que puede establecerse que es sinónimo de “creer”. Por otra parte, la segunda parte de dicho término, fiscal, procede del sustantivo latino fiscus que puede traducirse como “cesto”. (Merino & Pérez, 2009).

El crédito fiscal es el monto que una empresa ha pagado en concepto de impuestos al adquirir un producto o insumo y que puede deducirlo ante el Estado al momento de realizar una reventa. (Merino & Pérez, 2009)

En otras palabras, puede afirmarse que el crédito fiscal es un monto en dinero a favor del contribuyente. A la hora de determinar la obligación tributaria, el contribuyente puede deducirlo del débito fiscal (su deuda) para calcular el monto que debe abonar al Estado.

El procedimiento debito- crédito garantiza que todo el impuesto sobre el valor agregado total sea pagado por el consumidor final. Pero, además, y consecuente con la intención de que el IVA sea un impuesto al consumo, el mecanismo descrito garantiza que ninguna empresa grande, mediana o pequeña, contribuyente en la cadena, pague ninguna parte del impuesto, siempre y cuando el valor de sus ventas exceda al valor de sus compras grabadas. Ninguna empresa que es sana comercialmente puede ser perjudicada por el IVA, ya que el impuesto total sobre sus ventas lo cobra al comprador, mientras el impuesto total que paga por sus compras lo deduce como crédito fiscal antes de ingresar el pago neto al Fisco. Se tiene sus excepciones las cuales se pueden mencionar: a los exportadores y los vendedores a entidades exentas. (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2013)

2.3.1. Devolución de crédito fiscal régimen general.

A continuación, se presenta los artículos relacionados con la devolución de crédito fiscal en el Régimen General:

Art. 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes que se dediquen a la exportación presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas. (Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992).

Art. 23 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general y en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido para los calificados en ese régimen. (Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992)

Art. 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para los efectos de la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes que vendan bienes o presten servicios a personas exentas, la Dirección Financiera del Ministerio de Finanzas Públicas deberá programar en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado la asignación presupuestaria para atender dichas devoluciones. (Decreto 27-92 Ley al Impuesto al Valor Agregado, 1992)

La devolución de crédito fiscal entonces se da a los exportadores o los que vendan o presten servicios a personas exentas ya que ellos no generan debito fiscal por lo que no se puede realizar una compensación con el IVA que pagan al comprar sus productos o servicios para que tengan un negocio en marcha. La devolución de crédito fiscal requiere de un proceso de auditoria por profesionales de la Superintendencia de Administración Tributaria, procesos los cuales son tardados y extensos para autorizar dicho crédito fiscal. (Salazar, 2015)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (Congreso de la Republica de Guatemala, 1992) menciona los requisitos mínimos para que el contribuyente presente su solicitud de devolución del crédito fiscal en el régimen general en su artículo 23 "A".

Cabe mencionar que el proceso de la devolución de Crédito Fiscal en el régimen general puede ser solicitado el remanente de lo no devuelto en el régimen especial o el cien por ciento su devolución del crédito acumulado sin embargo para obtener dicho crédito a pesar de que la ley de IVA (Congreso de la Republica de Guatemala, 1992), menciona que se resolverá en 30 días una solicitud de un trimestre y en 60 días la solicitud de un semestre, el trámite se está realizando en un plazo de dos años.

2.4. Las importaciones

Se define importación según el diccionario de la Real Academia Española (2018) como la acción de importar mecánicamente, costumbres, entre otros; de otro país. En sentido jurídico aduanero en el libro Derecho Penal Aduanero Guatemalteco es: “Conjunto de actos que se inicia con el paso de la mercancía por la línea aduanera y culmina con la plena incorporación de ésta a la economía nacional mediante el acto del despacho aduanero” (Morales-Gil, 2004, pág. 44).

Existe un hecho generador, al momento de darse la importación ya que una mercancía haya pasado la línea aduanera se puede decir que se ha importado en sentido porque se introdujo en el territorio, pero existe un sentido técnico aduanero y esto se puede dar con el hecho que se complete con una declaración del propietario de que efectivamente quiere importar mercancía. (Morales-Gil, 2004, pág. 44)

Existen diferentes regímenes de importación que regula Guatemala los cuales según el Código Aduanero Unificado Centroamericano (CAUCA, 2004) en el artículo 91 son: definitivos, temporales o suspensivos y liberados.

La investigación se enfoca en el régimen de importación definitiva debido a que dicho régimen es el que aplica para la devolución de crédito fiscal.

Art. 92, la definición de importación definitiva la cual es el ingreso de mercancía procedente del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero. (CAUCA, 2004)

El libro Derecho Penal Aduanero Guatemalteco menciona que las importaciones no son solo actos ligados indisolublemente cada uno en un momento distinto en el cual ha de producirse para que la mercancía pueda seguir su curso normal y producir sus efectos; concluye que la importación es el conjunto de actos, formalidades establecidas por la ley con el objeto de nacionalizar una mercancía a

través del pago de los impuestos o tributos aduaneros respectivos (Morales-Gil, 2004, pág. 45).

De los elementos esenciales de la importación, debido a que si falta alguno no se podría consumir se puede mencionar: Las mercancías han de pasar físicamente la línea aduanera; Las mercancías se han de presentar en una Aduana habilitada para su despacho; Se ha de presentar una declaración a consumo por la persona legitimada para ello; La Administración ha de proceder al despacho aduanero de las mercancías (Morales-Gil, 2004, pág. 45).

2.5. Obligaciones tributarias de las importaciones.

Para que se dé una obligación tributaria debe de haber un hecho imponible por lo que la importación de forma legal en sí, es el hecho imponible del impuesto aduanero, es decir, el presupuesto a cuya realización por un sujeto condiciona la Ley el nacimiento de la obligación tributaria aduanera (Morales-Gil, 2004, pág. 49)

Cuando se genera una importación nace obligación tributaria como lo es pago de tributos aduaneros y aranceles. Constitución de las obligaciones aduaneras: La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero (CAUCA, 2004, art. 45).

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

Según el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (2004) en su artículo 48 menciona los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria aduanera el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado y el sujeto pasivo es el declarante y quienes resulten legalmente responsables del pago de la misma.

La definición de la determinación de la obligación tributaria aduanera: La determinación de la obligación tributaria aduanera, es el acto por el cual se fija la cuantía de los tributos exigibles. (CAUCA, 2004, págs. Art. 49 título III, cap II)

Art. 50, menciona las personas a quienes corresponde efectuar la determinación como regla general, corresponderá al declarante o a su representante, bajo el sistema de autodeterminación, realizar la determinación de la obligación tributaria aduanera y cumplir con los demás requisitos y formalidades necesarios para la aplicación del régimen que corresponda, previo a la presentación de la declaración ante el Servicio Aduanero. (CAUCA, 2004)

Excepcionalmente, la Autoridad Aduanera efectuará la liquidación de los tributos con base en la información proporcionada por el declarante. Tales casos de excepción serán determinados por el Reglamento. (CAUCA, 2004, pág. Art. 52)

El sujeto pasivo de las obligaciones no tributarias menciona: En el caso de las obligaciones aduaneras no tributarias, el sujeto obligado a su cumplimiento será el declarante o su representante. (CAUCA, 2004, art. 69)

2.5.1. Régimen aduanero de las importaciones definitivas

La necesidad que tienen las empresas exportadoras de importar mercancía de forma definitiva, podría ser por aumentar la competitividad de los productos u obtener mercancías que no se encuentran en el país, esto para darle un valor agregado a los productos que exportan debido a que aumentan la calidad de los productos derivado del cumplimiento de estándares internacionales y para ello se debe incorporar valor con una importación.

Es necesario distinguir entre importación regular y entrada fraudulenta de mercancías, o irregular en un territorio aduanero. El término importación se debe

reservar exclusivamente para la entrada con cumplimiento de todos los requisitos legales. La importación, como presupuesto de hecho, hace nacer en el sujeto pasivo la obligación tributaria que consiste en el pago de los impuestos y una vez realizado éste se produce la nacionalización de la mercancía. (Morales-Gil, 2004, pág. 51) .

En Código Aduanero Uniforme Centroamericano (2004) en su artículo 91 [título IV, capítulo II] define la importación definitiva: Es el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero.

Artículo 361. Condiciones de aplicación. La aplicación del régimen de importación definitiva estará condicionada al pago de los derechos e impuestos, cuando éste proceda, y el cumplimiento de las obligaciones aduaneras no tributarias (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2004).

Artículo 362. Contenido de la declaración de mercancías al régimen. La declaración de mercancías para el régimen de importación definitiva contendrá además de lo establecido. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2004).

Artículo 363. Aceptación y verificación de la declaración de mercancías. La declaración de mercancías de importación se considerará aceptada en el momento que se establece en los Artículos 83 del Código y 334 de este Reglamento (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2004).

Aceptada la declaración de mercancías y pagados los tributos aduaneros, cuando corresponda, se determinará por el sistema de análisis de riesgo si procede realizar la verificación inmediata o autorizar el levante de las mercancías.

Artículo 364. Sustitución de mercancías. La sustitución de mercancías, regulada en el Artículo 88 del Código, deberá ser autorizada, cuando proceda, por el

Servicio Aduanero Código Aduanero Uniforme Centroamericano (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2004).

2.6. Recaudación tributaria

Definiendo la palabra recaudación según el diccionario de la Real Academia Española (2018) cuenta con tres significados en sentido tributario los cuales son:

- Función del cobro de los distintos tributos.
- Órgano que tiene encomendada legalmente la recaudación tributaria.
- Personas adscritas al órgano de recaudación tributaria.

La palabra tributaria es derivada de la palabra tributo “Un concepto que puede utilizarse para nombrar a la entrega de dinero al Estado para las cargas públicas. Un tributo, en ese sentido, es un impuesto. (Pérez & Gardey, 2014)

El artículo nueve del código Tributario menciona que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (Decreto 6-91 Código Tributario, 1991)

El artículo diez del Código Tributario menciona las clases de tributo los cuales son: Los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. (Decreto 6-91 Código Tributario, 1991)

Por consiguiente, se puede definir recaudación tributaria como: es el cobro o la obtención de recursos en dinero que exige el Estado a los ciudadanos para el cumplimiento de sus fines.

Art. 239 de la Constitución de la República, define el principio de Legalidad: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos

ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1993)

2.6.1. Recaudación tributaria del Impuesto al Valor Agregado –IVA- de las importaciones en el régimen definitivo.

Al hablar de recaudación tributaria del Impuesto al Valor Agregado se debe de definir el concepto impuesto; en el artículo once del Código Tributario menciona: es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

El Impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto que graba al consumidor final y dicho impuesto está regulado en el decreto número 27-92 del congreso de la República de Guatemala.

De la materia del impuesto, "se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas", en la actualidad es la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-. (Decreto 27-92, Ley al Impuesto al Valor Agregado, 1992, Art. 1).

Importaciones: La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano. (Decreto 27-92, Ley al Impuesto al Valor Agregado, 1992, art. 2)

El hecho generador del Impuesto al Valor Agregado en el numeral tres describe las importaciones, por el cual cada importación que se realice está grabada por

dicho impuesto salvo tenga alguna exoneración o exención previamente autorizada. (Decreto 27-92, Ley al Impuesto al Valor Agregado, 1992, art. 3)

La fecha del pago según el artículo cuatro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su numeral dos menciona: En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. Las aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén debidamente cancelados los correspondientes impuestos. (Decreto 27-92 Ley al Impuesto al Valor Agregado, 1992) .

Por consiguiente, la recaudación tributaria del Impuesto al Valor agregado de las importaciones definitivas se realiza en el momento de que la mercancía ingresa a aduanas.

2.7. Exportaciones.

Las exportaciones hacen referencia a cualquier bien o servicio vendido enviado con fines comerciales a un país extranjero (efxto.com, 2011)

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2 menciona en las definiciones: para los efectos de la ley se entenderá 4) Por exportación de bienes; La venta, cumplidos todos los trámites legales de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior. (Decreto 27-92 Ley al Impuesto al Valor Agregado, 1992)

Exportación de servicios: La presentación de servicios en el país cumplidos todo el trámite legal, a usuarios que no tiene domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados, exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido registradas conforme a la legislación cambiaria vigente. (Decreto 27-92 Ley al Impuesto al Valor Agregado, 1992).

En Centroamérica se maneja ciertos regímenes aduaneros, con respecto a las Exportaciones menciona el artículo 91 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA, 2004) - las exportaciones se dividen en: Exportaciones definitivas, Exportación temporal con reimportación en el mismo estado; y Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.

En el artículo 93 define la exportación definitiva, es la salida del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2004)

Para la aplicación de la devolución de crédito fiscal el artículo 16 de la Ley de IVA menciona: 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. (Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992)

3. METODOLOGÍA

En el desarrollo del presente capítulo, se utilizó como base para investigación del problema el método científico en sus elementos esenciales y sus distintas fases, lo cual permite conocer el análisis de las solicitudes de devoluciones de crédito fiscal por exportadores así realizar una propuesta para agilizar el proceso de resolución.

El contenido del capítulo incluye: La definición del problema; objetivo general y objetivos específicos; hipótesis y especificación de las variables; método científico; y, las técnicas de investigación documental y de campo, utilizadas. En general, la metodología presenta el resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación.

3.1. Definición del problema

El problema de investigación tributario identificado para los exportadores que solicitan crédito fiscal en la república de Guatemala requiere de un análisis que permita determinar los procesos para la resolución de devolución del Impuesto al Valor Agregado que realizan por sus operaciones productivas.

¿Las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen general realizadas por los exportadores en los periodos del 2015 al 2017 son atendidas de forma ágil?

3.2. Delimitación

Unidad de análisis: Los exportadores que solicitan devolución de crédito fiscal en el régimen general

Ámbito geográfico: República de Guatemala.

Temporalidad: Períodos del 2015 al 2017.

3.3. Justificación

Los exportadores realizan el pago de impuesto por las compras de bienes o servicios y por las importaciones definitivas para el consumo de sus actividades productivas, a la Superintendencia de Administración Tributaria y por este rubro, se debe tomar en cuenta que ellos tienen el derecho de solicitar devolución de crédito fiscal. Por lo que se ve necesario evaluar la atención que se da a las solicitudes de crédito fiscal y así realizar una propuesta para agilizar los procesos de resolución.

Para la investigación se tomará en cuenta la legislación aplicable a las importaciones definitivas, la devolución de crédito fiscal y el Impuesto al Valor Agregado.

En Guatemala, los exportadores que no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal tienen derecho a solicitar la devolución de los créditos fiscales pagados el ingreso de las importaciones del régimen definitivo y el IVA domestico debido a que de ella repercute los ingresos tributarios es decir en la recaudación tributaria que ayudan a la economía del estado y en el fondo de IVA para la devolución de crédito fiscal.

3.4. Objetivos

A continuación, se muestra los propósitos por lo cual se realizará la investigación es decir lo que se pretende alcanzar con relación a el estudio de las solicitudes de devolución de crédito fiscal y la propuesta para agilizar el proceso de resolución.

3.4.1. Objetivo general

Establecer una propuesta para agilizar el proceso de resolución de las solicitudes de crédito fiscal realizadas por los exportadores en el Régimen General durante los períodos del 2015 al 2017.

3.4.2. Objetivos específicos

1. Evaluar los ingresos en la recaudación tributaria del Impuesto al Valor Agregado derivado de importaciones definitivas para comercio o consumo así se podrá conocer el monto que se aporta a la recaudación tributaria y fondo de IVA de dicho impuesto.
2. Analizar la devolución de crédito fiscal de los exportadores, registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala debido al pago del impuesto al valor agregado por compras, servicios e importaciones definitivas para el consumo de sus actividades productivas.
3. Determinar la incidencia en la recaudación tributaria y los ingresos del fondo de IVA de los ingresos del Impuesto al Valor Agregado para identificar los efectos de estos para el fisco en la devolución de crédito fiscal.
4. Proponer un modelo de categorización de expediente de las solicitudes de devolución de crédito fiscal que realizan los exportadores por sus compras, servicios e importaciones definitivas realizadas por las actividades productivas; esto servirá como una herramienta fiscal para la atención y fluidez en la devolución del impuesto en los tiempos estipulados por la ley a la Superintendencia de Administración Tributaria y a las empresas obtener el capital para una liquidez e inversión que tendrá como consecuencia generar tributos directos e indirectos los cuales ayudarán a la recaudación tributaria.

3.5. Hipótesis

Según el alcance de esta investigación se plantea una hipótesis dando una respuesta tentativa a la pregunta de investigación la cual es la siguiente:

Las solicitudes de crédito fiscal realizadas por los exportadores en el régimen general durante los períodos del 2015 al 2017 no son atendidas de forma ágil, por lo que es necesario proponer una categorización de expedientes para que la devolución del impuesto sea en tiempos menores que los actuales.

3.6. Especificación de variables

La especificación de variables de la hipótesis es la siguiente:

3.6.1. Variable Independiente

Los exportadores que solicitan crédito fiscal en el régimen general durante los períodos del 2015 al 2017.

3.6.2. Variables dependientes

- a) Evaluación de la devolución de crédito fiscal que solicitan los exportadores registrados en SAT.
- b) Proponer estrategias para minimizar los efectos en la incidencia en la recaudación tributaria.

3.7. Método científico

El método científico es el fundamento de la presente investigación relacionada con el análisis tributario de los ingresos del régimen de las importaciones definitivas para comercio o consumo y su incidencia en la recaudación tributaria en la república de Guatemala.

Se aplicó el Método Científico en su fase Indagatoria, iniciando con la definición del problema, la fase demostrativa, la verificación de los datos que fueron recopilados durante el desarrollo de la investigación de campos en los sistemas de información de la Superintendencia de Administración Tributaria, documentos estadísticos de recaudación tributaria, documentos y leyes que ayudaron a realizar

un modelo de categorización así como datos históricos y la fase Expositiva, la elaboración del informe final de la tesis de investigación, plasmando los resultados obtenidos, el enfoque fue cuantitativo.

3.8. Técnica de muestreo:

Para la realización de la investigación se tomó como base la información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria del total de las importaciones definitivas para comercio o consumo, así mismo para analizar datos más específicos en cuanto al tratamiento de solicitudes de devolución de crédito fiscal se consideró una muestra utilizando el tipo de muestreo no probabilístico de caso tipo de siete exportadoras siendo las más representativas en tres factores importantes: en sus exportaciones, importaciones y solicitudes de crédito fiscal, factores que se utilizarán en la investigación de manera confidencial por la información brindada por las mismas, las cuales se nombrarán como empresa: A1, B2, C3, D4, E5, F6 Y G7.

3.8.1. Técnicas de investigación aplicadas

Las técnicas son reglas y operaciones para el manejo de los instrumentos en la aplicación del método de investigación científico. Las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas en la presente investigación, se refieren a lo siguiente:

3.8.2. Técnicas de investigación documental

Para la presente investigación se realizó una revisión bibliográfica, siendo estos, leyes, códigos, normativas, libros, sitios web, entre otros, utilizando la técnica de lectura analítica, subrayado y elaboración de resúmenes.

3.8.3. Técnicas de investigación de campo

Para alcanzar los objetivos planteados se realizaron análisis tributario de cuadros, declaraciones, ingresos, recaudación y devolución de crédito fiscal proporcionado por la Superintendencia de Administración Tributaria y una entrevista a un auditor tributario experto en la devolución de crédito fiscal.

4. INGRESOS AL FISCO POR CONCEPTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL RÉGIMEN DE LAS IMPORTACIONES DEFINITIVAS PARA COMERCIO O CONSUMO

El presente capítulo expone los resultados de la investigación relacionado con los ingresos obtenidos en la recaudación tributaria de Impuesto al Valor Agregado por importaciones definitivas para el comercio o consumo, registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria, en la República de Guatemala.

Se desarrollará una relación entre el contribuyente y el fisco y la recaudación del impuesto al valor agregado por las importaciones definitivas.

4.1. Relación entre contribuyentes y el fisco

El contribuyente es el que paga impuesto y el fisco es quien recibe; en el presente caso se refiere como fisco a la Superintendencia de Administración Tributaria y al Contribuyente se refiere a los que pagan impuesto por importaciones definitivas y además a las empresas que realizan la importación y su actividad económica es ser exportadoras, debido a que según la investigación realizada se verificó que a pesar que el comercializar productos al exterior no pagan debito fiscal como impuesto recaudado en Guatemala, se constató que las Exportadoras generan un ingreso de IVA al país por las importaciones definitivas que realizan para las actividades productivas ligadas al producto que exportan.

4.2. Recaudación del Impuesto al Valor Agregado por importaciones definitivas

La necesidad de obtener productos que no se encuentran en el país para las actividades productivas hace necesario que se realice una importación, esto genera un impuesto a pagar por el comprador al ingresar la mercancía al territorio nacional y allí nace el hecho generador de pago de impuestos el cual es el Impuesto al Valor Agregado por importación definitiva.

El importe del Impuesto al Valor Agregado por las importaciones definitivas es del 12% sobre el valor de la mercancía; al momento del pago se genera un crédito fiscal el cual puede ser compensado con el débito por ventas locales o solicitar devolución de crédito fiscal por dicho impuesto pagado.

A continuación, se presenta una tabla que detalla la recaudación de IVA por importaciones de los años 2015, 2016 y 2017 por las Aduanas de la República de Guatemala.

Tabla 1

Recaudación de Ingresos del Impuesto al Valor Agregado por importaciones del periodo 2015 al 2017. Por aduanas de ingreso. Cifras en millones de quetzales

<i>Descripción</i>	2015	2016	2017
REGIÓN CENTRAL	3,387.4	3,428.8	3,607.6
Central	1,527.1	1,477.7	1,448.3
Express Aéreo	1,860.3	1,951.1	2,159.2
REGIÓN SUR	5,774.5	5,545.4	5,949.2
Puerto Quetzal	4,623.7	4,407.6	4,778.0
Valle Nuevo	45.6	23.3	42.7
Pedro de Alvarado	822.7	824.8	850.0
San Cristóbal	282.5	289.8	278.6
REGIÓN NORORIENTE	3,200.3	3,116.0	3,360.0
Santo Tomás	1,999.5	2,045.9	2,213.5
Puerto Barrios	932.5	829.5	924.6
Agua Caliente	91.9	75.4	61.9
La Ermita	75.6	59.3	57.3
Tikal	0.0	0.0	0.0
El Florido	93.6	100.5	97.3
Melchor de Mencos	3.4	4.9	5.1
El Ceibo	3.7	0.4	0.4
REGIÓN OCCIDENTE	1,267.5	1,271.2	1,231.2
Tecún Umán	1,198.0	1,173.3	1,114.8
El Carmen	68.0	95.6	114.4
La Mesilla	1.5	2.3	1.9
TOTAL	13,629.8	13,361.4	14,148.1

Fuente: (Sistemas de Recaudación SAT)

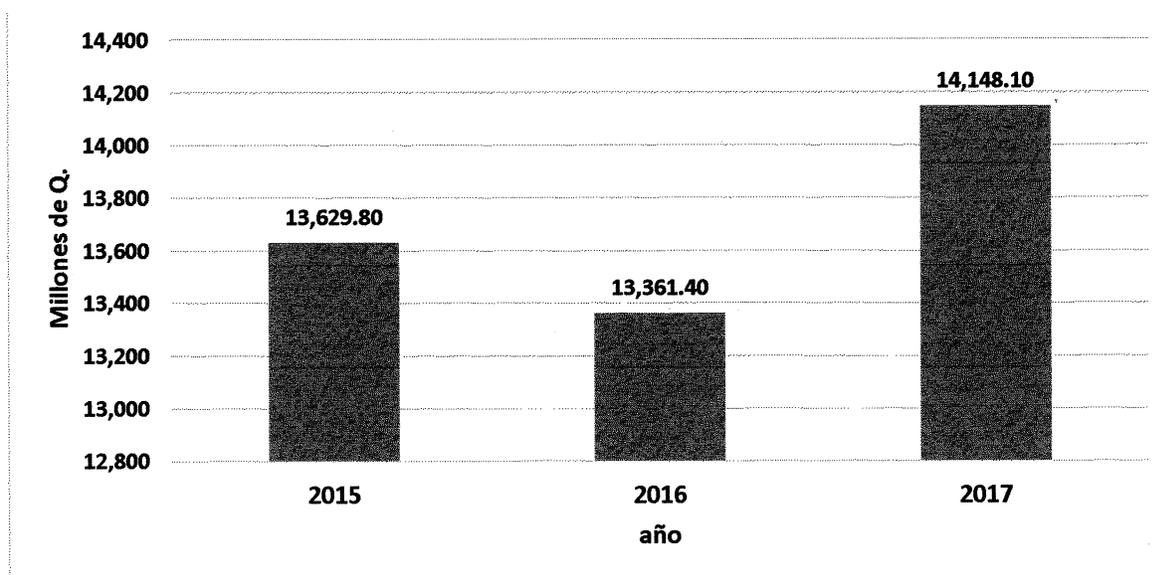
Según la tabla número uno se observa que en el 2017 se obtuvo mayor recaudación de IVA por Importaciones, la región de la cual tiene mayor recaudo

por el ingreso de mercadería es la Región Sur con Q5,774.50 millones de quetzales en el año 2015, en el 2016 disminuyó por Q5,545.40 y en el 2017 aumentó la recaudación por Q5,949.2, recaudando más la aduana de Puerto Quetzal.

A continuación, se muestra en gráfica los totales de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado por importaciones de los períodos 2015- 2017.

Gráfica 1

Recaudación de Ingresos del Impuesto al Valor Agregado por importaciones del periodo 2015 al 2017. Cifras en millones de quetzales



Fuente: (Sistemas de Recaudación SAT)

En la anterior gráfica se puede observar que durante el año 2017 se obtuvo mayor recaudación del Impuesto al Valor Agregado del comercio exterior por importaciones, por ende, se denota un alto ingreso de mercadería procedente de otros países.

La recaudación de IVA por las importaciones aumentó, esto se debe a que las empresas al hacerse competitivos en el mercado buscan productos importados ya

sea por mejor calidad o por no encontrarse en el país y así poder ser mejores para la comercialización y competitividad en el mercado nacional o internacional como son los productos de exportación de mayor demanda en Guatemala como el azúcar, café, banano, cardamomo, algodón, entre otros, los cuales son productos con más exportación debido a que el país sigue siendo mayormente exportador de productos agrícolas los cuales necesitan procesos de industrialización aumentando la demanda de insumos o materias primas que se obtienen fuera del territorio nacional para que puedan realizar su actividad económica.

5. DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL FISCO A LAS EMPRESAS EXPORTADORAS

En este capítulo se presentan los resultados de la investigación relacionados con la devolución de crédito fiscal de las empresas exportadoras, registradas en la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala por el pago del impuesto al valor agregado por compras, servicios e importaciones definitivas para el consumo de sus actividades productivas.

5.1. Devolución del crédito fiscal

Los contribuyentes que tienen créditos mayores a los débitos fiscales y se dediquen a la exportación o venta a entidades exentas como lo menciona la Constitución de la República como centros educativos, El Instituto de Seguridad Social entre otros, pueden aplicar a solicitar crédito fiscal que pagan por la adquisición de bienes o la utilización de servicio que esté ligado a la actividad productiva a que se dedica, dicho crédito fiscal se puede solicitar cuando el período esté vencido.

Los contribuyentes que llenen los requisitos mencionados en el párrafo anterior tienen el derecho de solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria devolución de crédito fiscal utilizando los medios que la institución proporciona que en el caso del régimen general únicamente se realiza a través del formulario de solicitud en papel número 2123, está debe de estar acompañada por la documentación correspondiente como lo menciona en el artículo 23 "A" de la Ley de IVA.

En el caso de las exportadoras tienen el derecho de solicitar crédito fiscal debido a que el giro habitual es la comercialización al exterior por lo que tendrán mayores créditos que débitos fiscales al momento de regularizar sus cuentas es decir en cada período vencido tendrán acumulación de este impuesto que no pueden rebajar.

Según la información obtenida por la Superintendencia de Administración Tributaria de los períodos del 2015 al 2017 a continuación, se presenta la tabla No. 2, con el fin de analizar la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado IVA a los exportadores y su provisión que se realiza para la devolución del crédito fiscal, haciendo una comparación, sobre el cumplimiento de devolución y la incidencia en base a las provisiones realizadas y en la gráfica número dos se puede observar la comparación de devolución y provisión de crédito fiscal por año.

Tabla 2

Devolución mensual de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores y provisión para la devolución de Crédito Fiscal. En Millones de Quetzales

Descripción	2015		2016		2017	
	Devolución	Provisión	Devolución	Provisión	Devolución	Provisión
Enero	129.63	181.1	141.28	176.7	121.20	192.0
Febrero	275.83	152.1	91.53	157.5	62.83	168.4
Marzo	145.31	167.0	100.88	160.1	103.60	181.1
Abril	92.25	165.3	108.44	171.2	83.74	169.7
Mayo	204.06	165.1	68.20	173.5	109.48	186.4
Junio	148.96	166.0	63.79	172.7	97.80	203.6
Julio	205.90	177.1	62.49	165.9	142.15	180.9
Agosto	106.54	165.2	57.29	181.2	110.70	192.4
Septiembre	143.35	165.9	68.31	170.9	131.04	179.1
Octubre	177.47	165.3	61.75	169.2	115.03	188.8
Noviembre	189.37	169.1	121.12	181.4	107.36	8.3
Diciembre	125.03	54.2	99.90	111.6	172.74	0.1
Total	1,943.71	1,893.4	1,044.98	1,991.8	1,357.70	1,850.9

Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

En la tabla número dos se observa el total de la devolución de crédito fiscal a los exportadores de los períodos 2015, 2016 y 2017 comparando los resultados de dicha devolución y provisión, en el año 2015 se cubrió parte de la devolución en

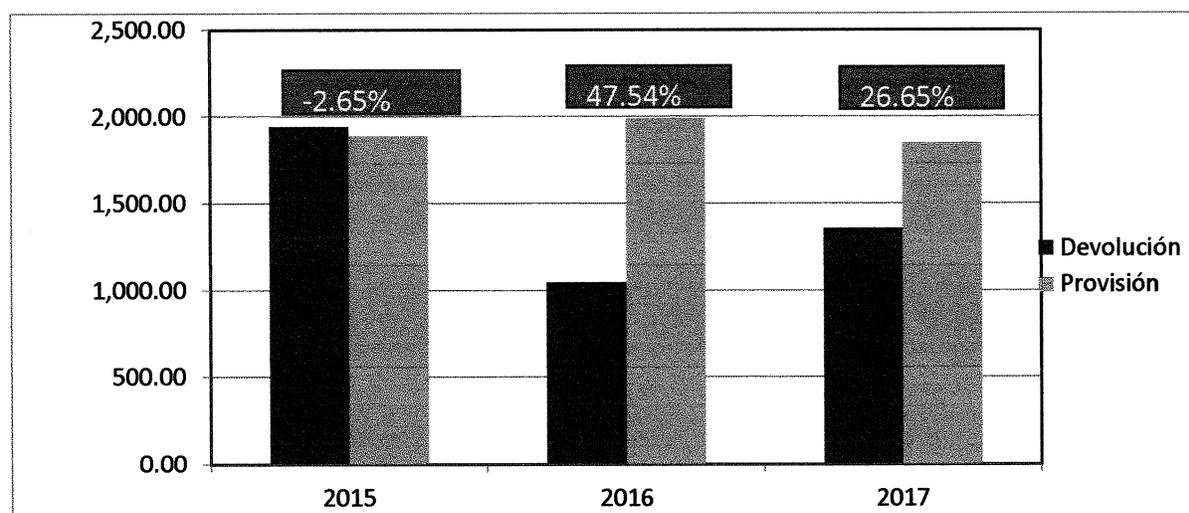
los meses de enero, marzo, abril, junio y agosto siendo este el que menos se utilizó para cubrir la cantidad devuelta, en febrero, mayo, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre la provisión no fue suficiente para cubrir lo devuelto en el año 2016 se cubrió la provisión desde enero hasta diciembre y en el 2017 se cubrió el mes de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre, sin embargo el mes de noviembre y diciembre no se pudo cubrir con las provisiones realizadas fueron meses en los cuales se realizó un plan emergente para la devolución de crédito fiscal.

Se puede observar un comportamiento en los meses de diciembre en los tres años en estudio, este es el mes en donde se provisiona la menor cantidad para fondo de IVA durante cada año, por lo que la mayor cantidad de lo obtenido de IVA va al total anual de la recaudación.

En la siguiente gráfica se representa de forma porcentual tomando como base la provisión con respecto a la devolución de crédito fiscal.

Gráfica 2

Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores y provisión para la devolución de Crédito Fiscal, por año. En millones de quetzales



Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

En la gráfica número dos se presenta un comparativo de la devolución del crédito fiscal con la respectiva provisión de los años en estudio, en la misma se puede observar que en el año 2015 el monto devuelto sobrepasa lo provisionado con una diferencia de -2.65% esta diferencia es de 50.31 millones de quetzales, por el contrario en los años 2016 y 2017 se presenta una fuerte variación en cuanto a la provisión y lo que fue devuelto el 47.54% representa 946.82 millones de quetzales, y el 26.65%, equivale a 493.2 millones de quetzales que se provisiona y no se devuelve.

Se puede concluir que la devolución de crédito fiscal después del año 2015 su tendencia es a la baja, por lo que no se devuelve en la misma cantidad que se provisiona creando así un fondo de IVA elevado; esto podría ser a consecuencia de las fiscalizaciones que la SAT tuvo en las devoluciones tanto por entidades Internacionales y nacionales en el año 2016, restringiendo así menos la devolución del impuesto.

5.2. Comparación de devolución de crédito fiscal del IVA en los productos con mayor exportación en Guatemala

Para poder obtener un mejor análisis del sector objeto de estudio en relación con la generación de tributos, se presenta la comparación de los productos agrícolas más importantes de Guatemala.

De esta manera se analizará las empresas exportadoras interfiere mayormente en la devolución del crédito fiscal del IVA en los regímenes de optativo, especial o general dividiéndolas por producto agrícola importado, a continuación, en la tabla número tres.

Tabla 3**Devolución de Crédito Fiscal del IVA por productos con mayor exportación, período 2015 al 2017 (en millones de quetzales)**

Descripción	2015	2016	2017	Variación 2015-2016	Variación 2016-2017
Azúcar	493.41	172.10	131.99	-65.12%	-23.31%
Banano	365.18	264.52	403.96	-27.56%	34.52%
Aceites	94.81	36.96	47.15	-61.01%	21.61%
Café	77.97	11.46	16.25	-85.30%	29.48%
Vegetales	39.04	12.42	22.58	-68.18%	45%
Cardamomo	13.44	6.99	7.74	-48%	9.69%

Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

En los seis productos agrícolas industriales descritos en la tabla número tres, únicamente en el año 2015 el azúcar tuvo mayor devolución de crédito fiscal con una diferencia de 128.13 millones de quetzales con respecto al banano, en los siguientes períodos las exportadoras de banano fueron las que recibieron mayor devolución en relación a los demás productos agrícolas ya que del año 2015 al 2016 disminuyó un 27.6%, mientras que en el año 2017 aumento un 34.5% cifra que creció al percibir 271.97 millones de quetzales más que el azúcar.

Según el análisis realizado en la tabla anterior, el sector bananero es el que recibe la mayor cantidad de devolución de crédito fiscal ya sea del régimen general, del régimen optativo o del régimen especial, esto está relacionado con ser el producto que ocupa el tercer lugar que más se exporta en el país, según el listado de los 25 principales productos de exportación que registra el Banco de Guatemala, ya que la exportación es un requisito primordial para la devolución del impuesto.

Como resultado del análisis de los diferentes productos con mayor exportación se observó que el principal en solicitar devoluciones de crédito fiscal es el sector

bananero por lo que a continuación se presenta la tabla que muestra la cantidad que solicitó en el régimen general y lo que la Superintendencia de Administración Tributaria devolvió del crédito fiscal solicitado.

Tabla 4

Monto de solicitudes de Crédito Fiscal del IVA, ingresadas y devueltas del sector bananero, período 2015 al 2017 (en quetzales)

Régimen General	2015	%	2016	%	2017	%
Solicitado	119,225,208.95	100	112,931,136.85	100	108,221,601.54	100
Devuelto	37,349,314.43	31	20,675,706.88	18	70,313,482.27	65
No devuelto	81,875,894.52	69	92,255,429.97	82	37,908,119.27	35

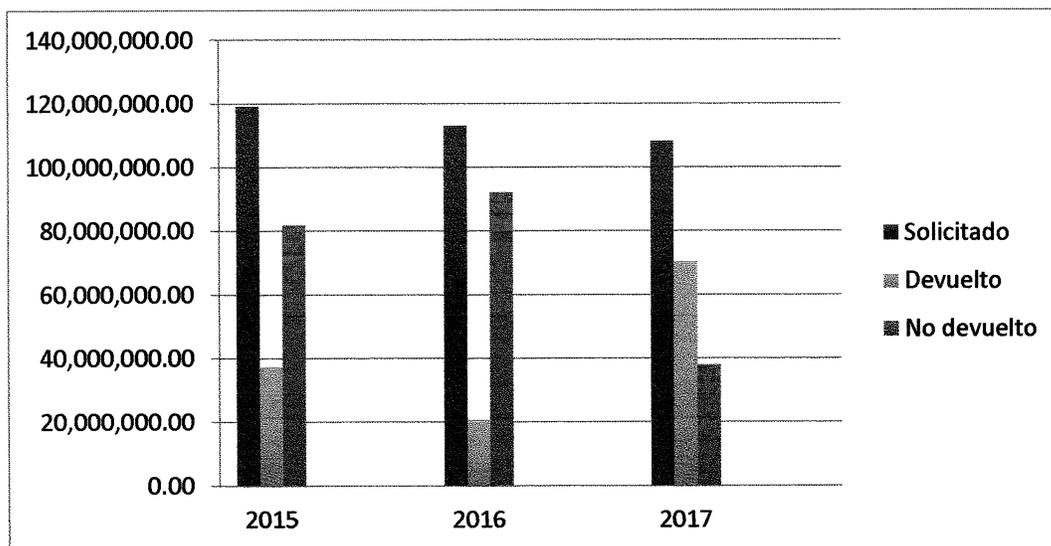
Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

En la tabla número cuatro se muestra los montos solicitados en el régimen general de los cuales el valor devuelto se denota menor del 50% de lo solicitado en el 2015 de lo solicitado se devolvió un 31%, en el 2016 un 18% y en el 2017 aumento el porcentaje en un 65% debido al plan emergente que implementó la SAT.

A continuación, se presenta de forma gráfica la cual muestra las variaciones entre lo solicitado, lo devuelto y lo no devuelto:

Gráfica 3

Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores sector bananero en el régimen general de los periodos 2015, 2016 y 2017 por año. En quetzales



Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

En la gráfica número tres se puede observar la variación que se dio en el año 2015 y 2016 de donde se devolvió menos de la mitad de lo solicitado esto podría ser por varios factores como: más fiscalización al crédito fiscal, el incumplimiento de requisitos que establece la Ley de IVA para la solicitud de crédito fiscal o se denota menor el valor de lo devuelto debido que no se auditan de forma inmediata las solicitudes, proceso del cual es requisito para la devolución de crédito fiscal.

5.3 Análisis de las solicitudes de crédito fiscal de empresas exportadoras

Realizado el análisis tributario con base a la información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria del total de los ingresos de las importaciones definitivas para comercio o consumo, se procede a analizar las solicitudes de crédito fiscal ingresadas, devueltas y pendientes en la muestra seleccionada de siete exportadoras siendo las más representativas en sus

exportaciones, importaciones y solicitudes de crédito fiscal, las cuales se nombrarán como empresa: A1, B2, C3, D4, E5, F6 Y G7.

A continuación, en la tabla número cuatro, se presenta una comparación entre las solicitudes de devolución de crédito fiscal presentadas por los contribuyentes de las empresas exportadoras seleccionadas durante el periodo 2015 al 2017 en el régimen general y el valor devuelto consolidado en el mismo periodo, para poder analizar el porcentaje del cumplimiento de devolución.

Tabla 5
Solicitudes de devolución de crédito fiscal presentadas por las empresas exportadoras seleccionadas en el régimen general periodo 2015-2017

Empresa	Valor solicitado 2015-2017	Valor Devuelto 2015-2017	Monto no devuelto	Solicitudes no atendidas por SAT
A1	11,801,043.00	0	0	11,801,043.00
B2	30,512,776.35	13,151,409.12	10,106,757.63	7,254,609.60
C3	1,416,216.60	744,291.68	10,097.42	661,827.50
D4	20,767,787.60	8,856,433.17	2,040,974.03	9,870,380.40
E5	50,266,650.89	0	11,269,504.27	38,997,146.62
F6	70,504,905.90	44,304,208.07	1,203,605.53	24,997,092.30
G7	16,379,163.06	1,553,436.90	3,104,931.50	11,720,794.66
Total	201,648,543.40	68,609,778.94	27,735,870.38	105,302,894.08
%	100%	34%	14%	52%

Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

Analizando la tabla número cinco sobre las solicitudes de las exportadoras para devolución de crédito fiscal, se puede ver que se reportaron un total de Q. 201,648,543.40, sin embargo, solamente se devolvió el 34% de lo solicitado, un 14% de las solicitudes atendidas no se le devolvió y un 52% de lo solicitado a septiembre de 2018 no había sido atendidas o estaban en procesos de auditorías por lo que no habían sido resueltas estas solicitudes.

Las razones por lo que La Superintendencia de Administración Tributaria no ha atendido las solicitudes de las empresas en estudio se deben al retardo que la

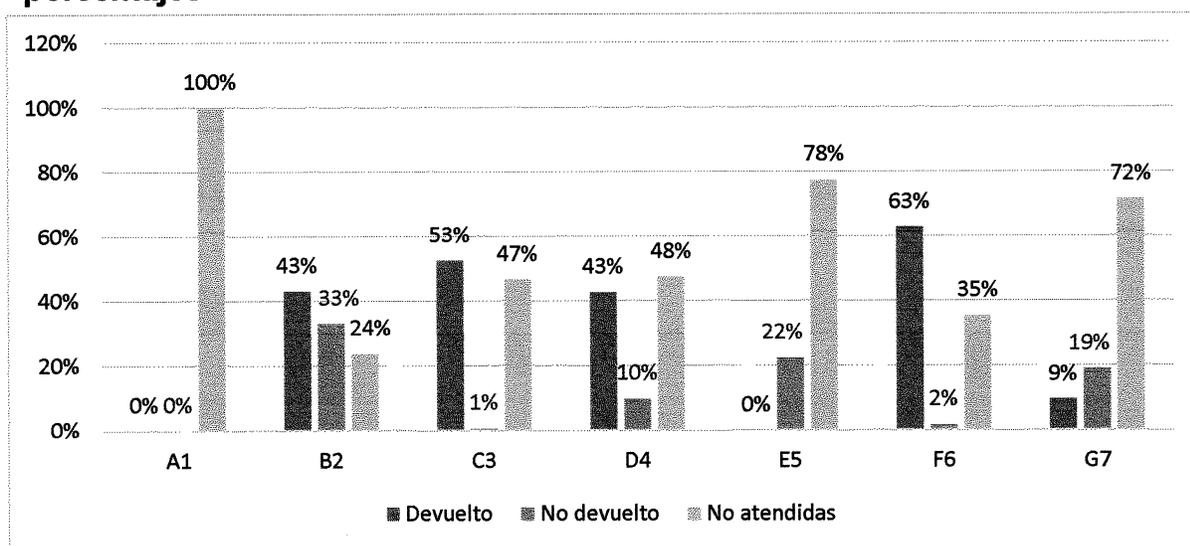
institución y no contar con mecanismos que agilicen la autorización de devoluciones de crédito fiscal.

Según la presa de expedientes de crédito fiscal publicadas en la página virtual de la Superintendencia de Administración Tributaria en el último trimestre del año 2018 se atendieron solicitudes ingresadas en el año 2017 lo que genera como consecuencia un porcentaje alto de lo no devuelto a la fecha reflejando el retraso de por lo menos un año y nueve meses para atender una solicitud de crédito fiscal en el régimen general.

A continuación, se muestra los porcentajes que representan entre el total solicitado, el valor devuelto, el monto no devuelto y las solicitudes no atendidas por SAT.

Gráfica 4

Solicitudes de devolución de crédito fiscal presentadas por las empresas exportadoras seleccionadas en el régimen general periodo 2015-2017. En porcentajes



Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

En la gráfica cuatro se puede observar de forma más detallada los porcentajes de cada empresa en estudio de lo solicitado en crédito fiscal en el régimen general en

los períodos del 2015 al 2017, de lo que no fue devuelto, o lo que no han atendido de dichas solicitudes. De las siete empresas en estudio se refleja que solamente una exportadora tiene un porcentaje bajo en solicitudes no atendidas es el caso de la empresa B2 con un 24% del 100%; de las exportadoras restantes se observa un porcentaje alto de lo no devuelto por solicitudes no atendidas por SAT.

A ninguna de las entidades se le devolvió el 100% de lo solicitado, en la empresa que no se le ha atendido las solicitudes de crédito fiscal es a la A-1 por Q.11,801,043.00, a la E-5 del 100% solicitado no se han atendido el 78% que equivale a Q.38,997,146.62 y de la G-7 no se le ha atendido el 72% que representa Q.11,720,794.66.

De la diferencia del valor solicitado y el monto no devuelto se da según los resultados de la auditoría realizada para comprobar si procede o no la devolución del impuesto ya que si no procede cierta parte se realizan ajustes al monto original solicitado realizando una devolución parcial del impuesto.

La demora que se da a la atención de las solicitudes del crédito fiscal en el régimen general afecta directamente a las empresas exportadoras debido a que no pueden obtener de forma más inmediata el recurso monetario para generar inversión y liquidez en sus operaciones comerciales las cuales repercuten en la generación de pago de obligaciones e impuestos que inciden en la recaudación tributaria.

6. INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LOS INGRESOS DE CRÉDITO FISCAL DE LAS IMPORTACIONES DEFINITIVAS

A continuación, se presenta un análisis sobre los resultados de los ingresos del Impuesto al Valor Agregado sobre las importaciones definitivas, su incidencia en la recaudación tributaria y su efecto derivado de las solicitudes de la devolución de crédito fiscal de las empresas exportadoras registradas en SAT.

6.1. Recaudación Tributaria

La recaudación tributaria del Impuesto al Valor Agregado según la información obtenida en el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado es el principal rubro donde se obtienen mayores ingresos del impuesto debido a que gravan todos consumos que se realizan de forma indirecta.

En Guatemala se recauda el Impuesto al Valor Agregado de forma doméstica, es decir todo el IVA que se recauda de las ventas gravadas que se realizan dentro del territorio del país. Así también se recauda el Impuesto al Valor Agregado por importaciones este impuesto se genera por la mercancía que ingresa al país de forma definitiva.

La cantidad de lo recaudado en los años en estudio del total de impuestos fue: en el año 2015, 51,625.79 millones de quetzales, en el 2016, 56,135.38 millones de quetzales y en el 2017, 58,518.54 millones de quetzales.

A continuación, se presenta la tabla número seis, la cual muestra tanto en forma monetaria y en porcentajes la recaudación que se realizó en los períodos del 2015 al 2017 del Impuesto al Valor Agregado de forma doméstica como por importación definitiva así también se realiza la sumatoria total y el cálculo porcentual con respecto al total de lo recaudado que se mencionó en el párrafo anterior.

Tabla 6
Recaudación total de Impuesto al Valor Agregado 2015-2017 (en millones de quetzales)

Año	IVA Doméstico	% sobre recaudación total	IVA por importaciones	% sobre recaudación total	Total de IVA recaudado anual	Total %
2015	12,022.7	23.3	13,629.8	26.4	25,652.50	49.7
2016	13,308.4	23.7	13,361.40	23.8	26,669.80	47.5
2017	14,380.2	24.6	14,148.05	24.2	28,528.25	48.8

Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

Según la recaudación total anual y lo recaudado de IVA, en tabla seis muestra que para el año 2015 el total de IVA representa el 49.7%, en el 2016, 47.5% y en el 2017 un 48.8% por lo que se comprueba que el IVA es el impuesto más representativo que se recauda debido a que es casi el 50% del total obtenido por el fisco.

6.2. Incidencia de la Recaudación Tributaria del IVA

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), constituye la principal fuente de recaudación de tributos para el fisco, ya que al ser un impuesto indirecto tiene mayor alcance en la población, representando casi un 50% de lo percibido anualmente según se muestra en la tabla número cinco por lo que dicho impuesto incide directamente en la recaudación tributaria.

De la devolución de Crédito Fiscal del IVA se concluye que tiene incidencia en la recaudación tributaria, debido a que de lo recaudado mensualmente del IVA doméstico y/o del IVA de importación definitiva para comercio o consumo se debe separar por lo menos un ocho por ciento de los ingresos depositados para atender dichas devoluciones como lo menciona el artículo 25 de la ley del IVA (Congreso de la Republica de Guatemala, 1992) que por concepto del valor agregado el Banco de Guatemala atenderá las solicitudes de crédito fiscal. A continuación, se

presenta la tabla siete con la cantidad que debería de retener El Banco de Guatemala para devolución de Crédito Fiscal de los períodos del 2015 al 2017 con base a la recaudación anual.

Tabla 7

Recaudación de IVA doméstico y de exterior y 8% para Fondo IVA de los períodos 2015-2017 (en millones de quetzales)

Año	Total %	Total de IVA recaudado	% Fondo IVA	Total del 8% para Fondo de IVA
2015	49.7	25,652.50	8%	2,052.20
2016	47.5	26,669.80	8%	2,133.58
2017	48.8	28,528.25	8%	2,282.26
Total		80,850.55		6,468.04

Fuente: Elaboración Propia con datos de la SAT

Según lo normado por la ley de IVA, cada año se dejó de percibir en la recaudación tributaria por lo menos dos mil millones de quetzales para la provisión de la devolución de crédito fiscal para exportadores, en los tres períodos analizados un total de seis mil millones cuatrocientos sesenta y ocho mil millones de quetzales según se mostró en la tabla siete.

Sin embargo, según la investigación realizada la provisión para la devolución de crédito fiscal para exportadores es menor según se muestra en la tabla siguiente:

Tabla 8
Provisión para la devolución de Crédito Fiscal a Exportadores de los
períodos 2015-2017 (en millones de quetzales)

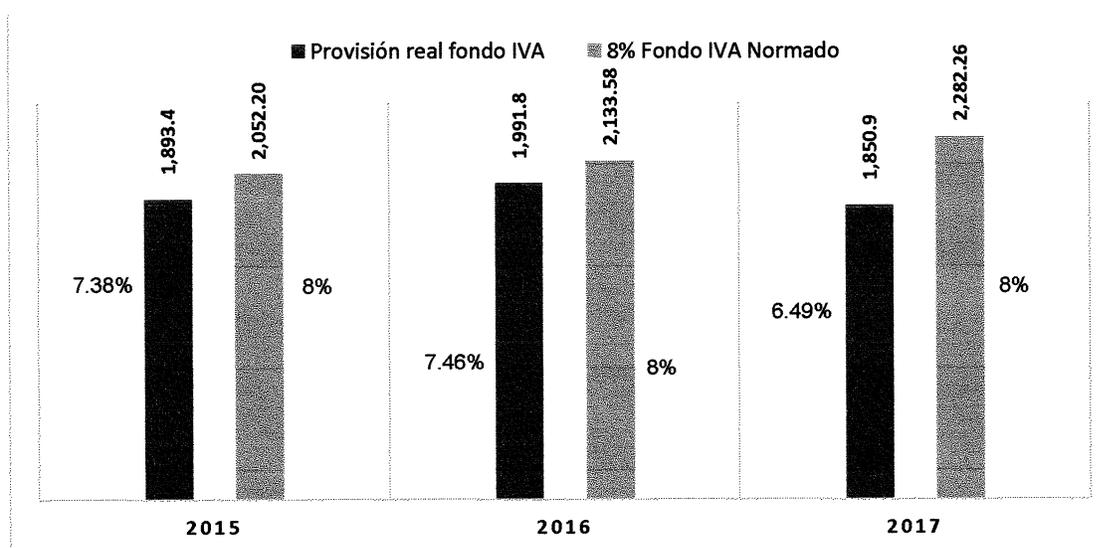
MESES	2015	2016	2017
Enero	181.1	176.7	192.0
Febrero	152.1	157.5	168.4
Marzo	167.0	160.1	181.1
Abril	165.3	171.2	169.7
Mayo	165.1	173.5	186.4
Junio	166.0	172.7	203.6
Julio	177.1	165.9	180.9
Agosto	165.2	181.2	192.4
Septiembre	165.9	170.9	179.1
Octubre	165.3	169.2	188.8
Noviembre	169.1	181.4	8.3
Diciembre	54.2	111.6	0.1
TOTAL	1,893.4	1,991.8	1,850.9

Fuente: (Superintendencia de Administración Tributaria, periodo 2015-2017)

De los datos obtenidos de SAT es evidente que no provisionan el porcentaje mínimo establecido en la Ley de IVA que es el ocho por ciento, con respecto al total de IVA recaudado que muestra en la tabla siete el porcentaje provisionado en el año 2015 es de 7.38%, en el año 2016 7.46% y en el 2017 fue de 6.49%; a continuación se presenta la gráfica número cinco donde se compara el 8% normado que debería de provisionarse versus la provisión real que se realiza.

Gráfica 5

Provisión Fondo IVA real versus lo normado de los períodos 2015-2017. En millones de quetzales



Fuente: Elaboración propia con datos de la SAT.

Según se muestra en la tabla anterior la diferencia entre lo provisionado real y lo normado de fondo de IVA en porcentajes no es elevada en forma porcentual, para el año 2015 la diferencia es de 0.62% para el 2016 0.54% y para el 2017 1.51%, analizando las diferencias en valores reales muestran que representan montos considerables que inciden tanto en el fondo para devolver el impuesto como para la presentación de la recaudación anual ya que no se descuenta de la misma. A continuación, se presenta la tabla No. 8 la cual muestra los valores que no se han trasladado al fondo IVA.

Tabla 9**Diferencia de Fondo de IVA entre lo normado y lo provisionado de los períodos 2015-2017 (en millones de quetzales)**

Descripción	2015	2016	2017	Total no provisionado en 3 años
8% Fondo IVA Normado	2,052.20	2,133.58	2,282.26	
Provisión real fondo IVA	1,893.4	1,991.8	1,850.9	
Diferencia de lo no provisionado	158.80	141.78	431.37	731.95

Fuente: Elaboración propia con datos de la SAT

Según la tabla número nueve se puede concluir que de lo reportado en la Recaudación Anual del año 2015, 158.80 millones de quetzales le correspondían a el fondo de IVA, en el 2016, 141.78 y en el 2017 431.37 cantidad que se duplica aún más en comparación a los dos años anteriores en consecuencia se tiene una incidencia en tres años de 731.95 millones de quetzales que no se han recuperado para provisión de devolución de crédito fiscal para los exportadores y se ha contado como recaudación.

7. MODELO DE CATEGORIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS PARA LAS EMPRESAS EXPORTADORAS

El presente capítulo contiene la propuesta de un modelo de categorización tributaria para las empresas exportadoras siendo este una propuesta de la investigación realizada a fin de que al ejecutarlo y se lleve un mejor control por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria de las solicitudes de crédito fiscal del régimen general realizando un manejo eficiente y eficaz de la utilización de los fondos que se restan a la recaudación total del Impuesto al Valor Agregado para el fondo de IVA.

7.1. Presentación del modelo

Aunque la Superintendencia de Administración Tributaria lleve un control metodológico, capacidad técnica en equipo y personal para las atenciones de solicitudes de la devolución del crédito fiscal, se hace necesario agilizar las atenciones a dichas solicitudes acortando o facilitar los procesos que lleva cada solicitud así favorecer el tiempo de resolver, por lo que se propone la realización de un modelo de categorización tributaria para atender las solicitudes de devolución de crédito fiscal para las exportadoras.

Lo que se pretende con esta categorización es ayudar a los procesos ya normados por la Ley para cumplir lo descrito en el artículo 23 A de la ley de IVA con respecto al tiempo de devolución de crédito fiscal Régimen General que son de 30 días si es solicitud trimestral o 60 días si es semestral después de haber presentado la información requerida.

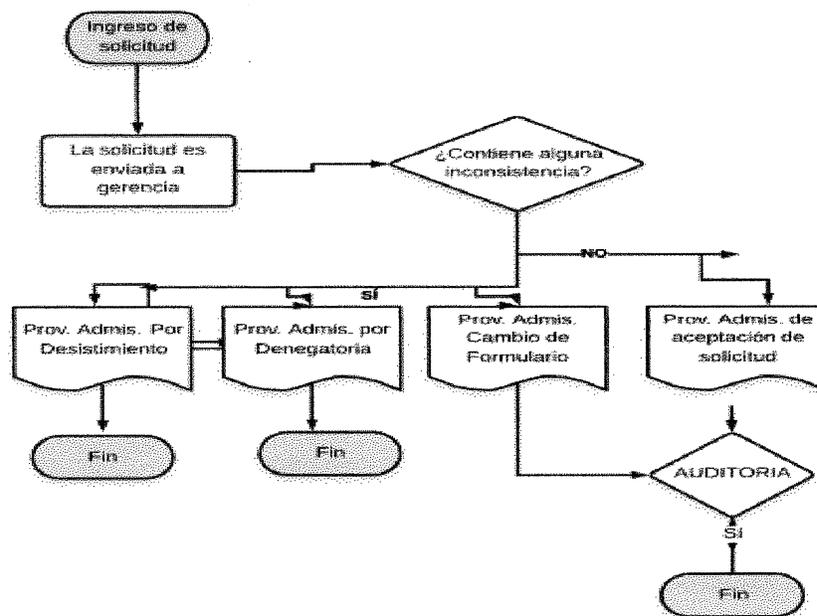
Al realizar una entrevista a un experto en SAT, para conocer el proceso de ingreso de los expedientes de solicitud de crédito fiscal en el régimen general, indicó lo siguiente:

- El contribuyente con base a los requisitos descritos en la ley de IVA en su artículo 23 "A", ingresa la solicitud ya sea trimestral o semestral según haya decidido el contribuyente en la ventanilla única de la SAT ubicada en zona nueve de la ciudad de Guatemala.
- Al ingresar el expediente se le asigna un número luego se traslada a un técnico de la gerencia designada de crédito fiscal para analizar basados en el riesgo institucional que registra SAT y el monto solicitado, el cual determina el tipo de auditoria o la forma de trabajar ya sea auditoria de gabinete o de campo y registrarlos cronológicamente para ser atendidas de esta forma.

Al realizar la entrevista se tuvo acceso a información dada en capacitación a los auditores o técnicos de auditoria encargados de atender las solicitudes de crédito fiscal sobre el proceso de admisión que a continuación se muestra:

Figura 1

Proceso de admisión de una solicitud de crédito fiscal



Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria. Capacitación "Recepción, Atención y Procedimientos de Devolución de Crédito Fiscal"

Según los procedimientos obtenidos, se realiza una providencia según sea el caso ya sea de aceptación si cumple con los requisitos legales para continuar el proceso de la solicitud archivándola cronológicamente para realizar la auditoria en el tiempo que le corresponda o si posee alguna inconsistencias según sea el caso se emite providencia de cambio de formulario ya que puede enmendarse algún error que contenga la solicitud, de denegatoria si tiene errores substanciales para no poder atender la devolución de crédito fiscal o de desistimiento debido a que el contribuyente después de haber ingresado la solicitud decide ya no reclamar dicho crédito.

Con la información obtenida por el experto de la cual se constató que está plasmada en la normativa de intendencia de fiscalización con nombre de: Procedimientos de Devolución de crédito fiscal IVA Régimen General del año 2018, se pudo observar que únicamente existe una clasificación en cada expediente por riesgo institucional al realizar una auditoría de gabinete o de campo sin considerar factores como volúmenes de operación de compras y ventas de los contribuyentes que ayuden a la agilización de la atención a los expedientes de devolución del régimen.

7.2. Fundamentación del modelo

Debido a la presa de expedientes que se tiene de solicitudes de crédito fiscal en el Régimen General el modelo de categorización se fundamenta en optimizar los procesos y el tiempo por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria derivado a que debe cumplir planes anuales y tiempos estipulados en Ley así ayudará a las empresas exportadoras a poder obtener la devolución del crédito fiscal solicitado y tener el capital monetario disponibles para invertir en sus actividades comerciales.

7.3. Justificación del modelo

Al tener un mejor control y respuesta rápida por parte de SAT deberá de realizar la provisión para el fondo de IVA de exportadores con más certeza en la cantidad acreditada dicho fondo y por parte de las empresas exportadoras tendrá una mejor liquidez económica para obtener los recursos necesarios en los tiempos específicos programados por la devolución del crédito fiscal.

7.4. Objetivos del modelo

Proponer la realización de un modelo de categorización tributaria para las exportadoras que soliciten crédito fiscal acumulado por IVA doméstico o por IVA de las importaciones definitivas para el consumo de sus actividades productivas, que permita contar con una herramienta fiscal de control y atención a las solicitudes de crédito fiscal.

7.5. Modelo de categorización tributaria para las exportadoras que soliciten crédito fiscal

La categorización tributaria, se propone con el fin de clasificar los expedientes que ingresan las empresas exportadoras por solicitud de crédito fiscal considerando el volumen de operaciones tanto compras y ventas, períodos que solicitan tanto trimestral o semestral y la cantidad de proveedores que se manejan.

La categorización se propone como un complemento a la normativa ya existente de las solicitudes de crédito fiscal la cual da los procedimientos necesarios para el ingreso y desarrollo de las solicitudes de devolución del impuesto, pero no muestra una forma de categorizar de una mejor manera los expedientes de cada solicitud para realizar de forma rápida de las devoluciones.

Cada exportadora debe de ser categorizada según el volumen de sus operaciones es decir que, si se implementa un parámetro de 100 o más operaciones de

compras y ventas en el mes, la solicitud deberá ser trimestral si es menor de este parámetro optar por solicitar un semestre.

El modelo de categorización se utilizará para agilizar y medir tiempos de la auditoría, ser más específicos en la determinación y la procedencia del crédito fiscal, modernización en la solicitud y el exacto cumplimiento de la ley.

La categorización se podrá realizar midiendo un bajo volumen de operaciones mensuales menos de 100 transacciones de compras y ventas mensuales, contribuyentes que podrán realizar su solicitud de forma semestral y en alto volumen de operaciones mensuales con transacciones mayores a ese parámetro solicitando de forma trimestral, es decir:

Categoría uno: Expedientes de solicitud de crédito fiscal por trimestre, parámetros de volumen de ventas y compras mayores que 100 transacciones con solicitud de tiempos cortos.

Categoría dos: Expedientes de solicitud de crédito fiscal por semestre, parámetros de volumen de ventas y compras menores de 100 transacciones con solicitud de tiempos largos.

Otro agregado que se le debe de realizar a la categorización de solicitudes de crédito fiscal es la de los proveedores con quien trabaja el contribuyente ya que a mayor número de proveedores así también se eleva el tiempo de trabajo en la auditoría.

Para que el proceso de la admisión y atención para las solicitudes de crédito fiscal sean atendidas de manera rápida se necesitará que el contribuyente utilice de forma eficiente la herramienta electrónica que la Superintendencia de

Administración Tributaria implementará según el Decreto 4-2019 del Congreso de la República de Guatemala: Ley para la reactivación económica del café.

El contribuyente al utilizar la herramienta electrónica para de devolución de crédito fiscal para los exportadores debe de poseer una plataforma electrónica donde proporcione todas las operaciones y documentación del giro de la empresa es decir su contabilidad completa, así comprobar en sus registros contables que tiene derecho a la devolución de crédito fiscal.

Con la implementación de la plataforma la Superintendencia de Administración Tributaria tendrá mayor acceso a las operaciones de los exportadores por lo que sabrá el volumen de sus operaciones y por ende realizará una categorización de expediente para su pronta resolución.

En la actualidad cada solicitud se da a conocer al auditor asignado la solicitud de devolución de crédito fiscal por SAT hasta el traslado físico del expediente eso provoca cierto retraso para entrar a conocer dicho expediente por lo que implementar la plataforma dará mejor acceso para dar a conocer tanto lo solicitado, lo declarado y lo registrado en los libros de compras y ventas proporcionados en la plataforma por el contribuyente.

A continuación, se presenta una propuesta de un esquema de procedimientos y categorización para la solicitud de crédito fiscal Régimen General.

Figura 2

Procedimientos de categorización para las solicitudes de crédito fiscal

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
PROCESO PARA CATEGORIZAR LAS SOLICITUDES DE CRÉDITO FISCAL

RESPONSABLE	INDICADOR PARA CADA ACTIVIDAD	ACTIVIDAD	FUNCIÓN DE LA ACTIVIDAD
SAT división de Crédito fiscal	Volumen de operaciones	Se Recibe el expediente electrónico categorizándolo separando las solicitudes semestrales y trimestrales.	Se implementaría la categorización según el volumen de sus exportaciones y compras desde el ingreso a la división de crédito fiscal.
SAT división de Crédito fiscal	Asignación de tiempos (días hábiles): Categorías: 1. 12 días. 2. 8 días. 3. 20 días. 4. 17 días.	Categorización de auditorías de solicitud de Crédito Fiscal Régimen General: 1. Bajo volumen de operaciones y más de 15 proveedores, 2. bajo volumen de operaciones y menos de 15 proveedores (Semestral), 3. Mayor volumen de operaciones y más de 15 proveedores, 4. Mayor volumen de operaciones y menos de 15 proveedores (trimestral).	Según la categorización asignada así se le da tiempo a la elaboración de la auditoria apegados a los tiempos asignados ley
SAT división de Crédito fiscal	Los Supervisores deberán velar los tiempos estipulados.	Asignar las auditorias alternadas entre bajo volumen y mayor volumen para optimizar tiempo en las de bajo volumen y utilizarlo en el de mayor volumen	Al asignar auditorias categorizadas se pretende acortar tiempo a auditorias con volúmenes bajos y asignárselo a auditorias con volúmenes grandes que requieren más tiempo

Fuente: Elaboración propia

En la figura anterior se muestran la categorización para iniciar la atención a una solicitud de crédito fiscal en el Régimen General por los Auditores o Técnicos de Auditoria que llevan a cabo los procedimientos para devolver o denegar el impuesto.

Las auditorías con bajo o alto volumen de operaciones deben de tener los mismos procedimientos para su realización debido a que no importa la categorización que se le dé, según la normativa vigente se debe de seguir los procedimientos correspondientes para la devolución de crédito fiscal. A continuación se presentan los procedimientos que se deben de seguir y los tiempos propuestos a utilizar para cumplir y dar resolución a la solicitud de crédito fiscal.

Figura 3

Procedimientos de auditoría y días asignados

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	DIAS ASIGNADOS			
	8 días	12 días	17 días	20 días
Elaboración de requerimiento y muestra de la auditoría	1 día	2 día	2 día	2 día
Revisión completa de los proveedores del contribuyente auditado	1 día	2 días	3 días	4 días
Revisión y verificación de las exportaciones realizadas	2 días	2 días	3 días	3 días
Revisión de las facturas de compras con sus respectivos pagos a proveedores	2 días	3 días	4 días	5 días
Firma de Acta con el contribuyente	½ día	½ día	½ día	½ día

Informe final, liquidación y audiencia de auditoria	1 día	2 días	4 días	5 días
Resolución	½ día	½ día	½ día	½ día
TOTAL DIAS	8 días	12 días	17 días	20 días

Fuente: Elaboración propia

Los procedimientos descritos anteriormente se deben de llevar a cabo según la normativa de Devolución de Crédito Fiscal emitido por la SAT, adicional a cada proceso de la auditoria se debe añadir el orden de documentación física creando un expediente con que se respalda la auditoria realizada ya que se debe de dejar evidencia suficiente, dichos expedientes pueden contener de uno a cuatro tomos de 400 hojas cada uno según el volumen de operaciones revisadas.

A continuación se detallan la capacidad instalada el cual es un factor importante para realizar las auditorias y por ende agilizar el proceso de resolución:

CAPACIDAD INSTALADA:

La Superintendencia de Administración Tributaria para la atención del crédito fiscal del régimen general cuenta con cuatro secciones de las cuales están integradas por 18 auditores tributarios para comprobar si procede o no la devolución de crédito fiscal por lo que en total son 72 auditores instalados en un edificio ubicado en zona 10 con insumos necesarios como: computadoras, útiles y enceres para la realización de su trabajo.

FIN DE LA CATEGORIZACIÓN DE EXPEDIENTES:

La categorización de dichas solicitudes busca minimizar tiempos en los procedimientos de la auditoria para devolver el crédito, estas se realizará desde el

ingreso de las solicitudes en la División de Crédito y debido a que los procedimientos que conlleva realizar una devolución son varios; al realizar la categorización de cada auditoria se evaluará el tiempo de la ejecución y se medirá de forma real los tiempos de liquidación ya que en la actualidad la normativa que rige la devolución de crédito fiscal únicamente menciona que cada auditoria deberá ser nombrada antes de tres años de la fecha de ingreso de la solicitud y no toma en cuenta lo normado en ley, por lo que evaluar tiempos más específicos es necesario para atender las auditorias del impuesto al devolver.

La ley menciona que una vez contemplada la documentación indicada en el artículo 23 de la Ley de IVA la Administración Tributaria deberá resolver dentro del plazo máximo de treinta días hábiles para el período trimestral y de sesenta días hábiles para el período semestral, tiempos que no se cumplen en la actualidad.

CONCLUSIONES

1. De acuerdo con el análisis cualitativo y cuantitativo realizado, se comprobó la hipótesis planteada en la presente investigación ya que se determinó que las solicitudes de crédito fiscal realizadas por los exportadores en el régimen general durante los períodos del 2015 al 2017 no son atendidas de forma ágil, debido a que hay un retraso de por lo menos un año y nueve meses para atender una solicitud de crédito fiscal en el régimen general, por lo que es necesario proponer una categorización de expedientes para que la devolución del impuesto sea en tiempos menores que los actuales.
2. Al evaluar los ingresos del Impuesto al Valor Agregado derivado de importaciones definitivas para comercio o consumo se determinó que incide de forma positiva a la recaudación tributaria debido a que los montos aportados a dicha recaudación fueron en el año 2015 Q. 13,629.8 millones, en el 2016 bajó lo recaudado a Q. 13,361.4 millones y en el 2017 aumento a Q. 14,148.1 millones.
3. Al realizar un comparativo de la devolución del crédito fiscal con la respectiva provisión se determinó que en el 2015, la provisión con relación a lo devuelto por crédito fiscal fue de un -2.65%, en el 2016 de 47.54% y en el 2017 de un 26.65%, por lo que según la presa de expedientes de crédito fiscal publicadas en la página virtual de la Superintendencia de Administración Tributaria en el último trimestre del año 2018 se atendieron solicitudes ingresadas en el año 2017, lo que origina como consecuencia un porcentaje alto de lo no devuelto a la fecha y repercute a su vez en las empresas exportadoras generadoras de pago de otros impuestos que ayuden a la recaudación tributaria.

4. Se identificó que existe diferencia entre lo provisionado real y lo normado de fondo de IVA ya que de lo reportado en la Recaudación Anual del año 2015 de 158.80 millones de quetzales le correspondían al fondo de IVA, en el 2016 un monto de 141.78 millones de quetzales y en el 2017 de 431.37 millones de quetzales, cantidad que se duplica aún más en comparación a los dos años anteriores en consecuencia se tiene una incidencia en tres años de 731.95 millones de quetzales que no se han recuperado para provisión de devolución de crédito fiscal para los exportadores y se ha contado como recaudación en cada período.

5. Al proponer una categorización de expedientes para atender de forma ágil las solicitudes de devolución de crédito fiscal se constató que la Superintendencia de Administración Tributaria a través del Decreto Número 4-2019 del Congreso de la República “Ley para la reactivación económica del café” implementa un régimen especial electrónico para tender las solicitudes, requiriendo una plataforma computarizada a los exportadores para dar a conocer sus registros contables; dicha plataforma sirve como impulsor para utilizarla en las solicitudes de régimen general.

RECOMENDACIONES

1. Proponer la implementación en la División de Crédito Fiscal del Régimen General el modelo de categorización de procedimientos tributarios para la atención de las solicitudes de devolución del impuesto, el cual permita contar con una herramienta fiscal de control que agilice el proceso de resolución en un menor tiempo que el actual.
2. Debido a que los ingresos de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado derivados de importaciones definitivas son representativos para la recaudación tributaria se recomienda llevar un mejor control y cumplimiento de la provisión del 8% estipulado para la atención de solicitudes de devolución de crédito fiscal que menciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado y así contar con los fondos suficientes para la atención eficiente de dichas solicitudes.
3. Realizar una revisión a los planes institucionales que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria con respecto a la devolución de crédito fiscal para dar cumplimiento a las solicitudes en tiempos estipulados por ley así contribuir a los exportadores a tener disponibilidad monetaria para el desarrollo de sus actividades económicas.
4. Debido a que de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado se apartar un porcentaje para el fondo de IVA para la atención de las solicitudes de devolución de crédito fiscal, se recomienda llevar un mejor control y cumplimiento de la provisión del 8% estipulado por la ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Banco de Guatemala, para ser más eficiente la atención de las solicitudes de la devolución de crédito fiscal.

5. La estrategia propuesta, para llevar a cabo, el registro de las solicitudes de devolución de crédito fiscal de las entidades exportadoras, se realiza con el fin de mejorar las debilidades que puedan existir en el proceso de la devolución de crédito fiscal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo de gran importancia cumplir con un diseño organizado y metodológico de registro de dichas solicitudes, de acuerdo a los requerimientos que se deben de presentar, según la legislación vigente en Guatemala y así, describir los lineamientos administrativos para su correcto cumplimiento.

BIBLIOGRAFÍA

1. Autoridad de impugnacion tributaria. (2013). Ficha Analítica del Precedente Tributario. Recuperado el 30 de septiembre de 2018, de Ficha Analítica del Precedente Tributario:
<http://sidot.ait.gob.bo/php/ficha.php?cod=NDA1NA==&F1CH4=PRE>
2. Biblioteca virtual Miguel Cervantes. (2018). La United Fruit Co. Recuperado el 30 de Septiembre de 2018, de La United Fruit Co.:
http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/mundo-mgico-y-mundo-real---la-narrativa-de-miguel-ngel-asturias-0/html/01e5e59a-82b2-11df-acc7-002185ce6064_65.html
3. CAUCA. (2004). Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Recuperado el 31 de septiembre de 2018, de Código Aduanero Uniforme Centroamericano: <http://www.sice.oas.org/Trade/sica/PDF/CAUCA63.pdf>
4. Centro Interamericano de Administración Tributaria. (Junio de 2014). Impuesto al Valor Agregado en Países en America Latina. Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/SerieComparativa/2014_impuesto_ventas_A_L.pdf
5. Cervantes, B. V. (1999). Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes. Obtenido de <http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/mundo-mgico-y-mundo-real---la-narrativa-de-miguel-ngel-asturias>
6. Chile Monroy, O. (s.f.). El calvario de la devolucion del IVA. Obtenido de <http://chilemonroy.com/docs/1517494215EL%20CALVARIO%20DE%20LA%20DEVOLUCIÓN%20DEL%20IVA.pdf>

7. Código Aduanero Uniforme Centroamericano. (2004). Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Recuperado el 31 de septiembre de 2018, de Código Aduanero Uniforme Centroamericano: <http://www.sice.oas.org/Trade/sica/PDF/CAUCA63.pdf>
8. Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto 6-91 Código Tributario. Guatemala.
9. Congreso de la Republica de Guatemala. (1992). Decreto 27-92 Ley al Impuesto al Valor Agregado. Guatemala.
10. Congreso de la República de Guatemala. (1993). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala.
11. Copyright, G. H. (2016). Grupo Home. Obtenido de <http://grupohome.com/banano/>
12. Coyoy, M. (2017). IVA y su impacto en la recaudacion tributaria de Guatemala. Obtenido de mcoyoy@deloitte.com
13. de, L. d. (13 de Septiembre de 1984). Decreto Ley 97-84 Ley del Valor Agregado. Decreto Ley 97-84. Guatemala, Guatemala.
14. definicion.de. (2008). definicion.de/obligacion-tributaria. Obtenido de <https://definicion.de/obligacion-tributaria/>
15. efxto.com. (11 de 08 de 2011). Efto/ Diccionario/Exportaciones. Obtenido de <https://efxto.com/diccionario/exportaciones>
16. Española, R. A. (2018). Importación. Madrid, España.
17. Española, Real Academia. (2019). Diccionario de la lengua española. Obtenido de <https://dle.rae.es>

18. Foro Mundial de Bananeros FMB. (2015). Exportaciones de Fruta Fresca.
19. Gamarro, U. (29 de enero de 2018). Atraso del crédito fiscal impacta en competitividad de las empresas. Prensa Libre, pág. web.
20. Girón, M. Z. (s.f.). eleutheria.ufm.edu. Obtenido de http://www.eleutheria.ufm.edu/ArticulosPDF/070918_Feudalismo_de_%20la_United_Fruit_Company.pdf
21. Hemeroteca PL. (13 de noviembre de 1951). Jacobo Árbenz enfrenta a la United Fruit Company en 1951. Recuperado el 30 de septiembre de 2018, de Jacobo Árbenz enfrenta a la United Fruit Company en 1951: <https://www.prensalibre.com/hemeroteca/jacobo-arbenz-enfrenta-a-la-united-fruit-company-en-1951>
22. HEMEROTECA, P. (10 de 11 de 2016). Jacobo Árbenz enfrenta a la United Fruit Company en 1951. PRENSA LIBRE, pág. 1.
23. Henríquez, J. Y. (2011). Incidencia Tributaria. Chile: Universidad de Chile.
24. ICEFI. (2007). Historia de la tributacion en guatemala. Recuperado el 30 de Septiembre de 2018, de http://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf
25. ICEFI. (8 de mayo de 2018). [www.icefi.org](https://www.icefi.org/sites/default/files/nota_de_coyuntura_01-2018_credito_fiscal_del_iva.pdf). Obtenido de https://www.icefi.org/sites/default/files/nota_de_coyuntura_01-2018_credito_fiscal_del_iva.pdf
26. -ICEFI., I. C. (2007). <http://www.mineco.gob.gt>. Obtenido de http://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf

27. Instituto Centroamericano de Estudios fiscales ICEFI. (2007). Historia de la tributacion en guatemala. Recuperado el 30 de Septiembre de 2018, de http://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf
28. Intendencia de Fiscalizacion. (2018). Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen General. Superintendencia de Administración Tributaria SAT, Guatemala.
29. Juridica, E. (2014). enciclopedia-juridica.biz14. Obtenido de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/fisco/fisco.htm>
30. Libre, P. (12 de Abril de 2018). Prensa Libre. Nace el IVA en 1983, pág. electronica.
31. Love, P. (20 de agosto de 2014). prezi.com. Obtenido de <https://prezi.com/efyrj5bujmei/historia-del-iva-mundial/>
32. Merino, M., & Pérez, J. (2009). Definición de crédito fiscal.
33. Metcalf, G. E. (2006). Tax Incidente. USA: Tufto University.
34. Morales, S. (2000). Diseño e Implementación de un Sistema Presupuestario en una Empresa Agrícola, Productora de Banano de Exportación. Tesis, Universidad de San Carlos de Guatemala.
35. Morales-Gil, B. I. (2004). Derecho Penal-Aduanero Guatemalteco. Guatemala: Orión.
36. Mundo Pymes. (2016). Mundo Pymes. Obtenido de <https://mundopymes.org/comercio-internacional/importaciones/un-poco-de-historia-sabemos-realmente-que-es-la-importacion.html>

37. Mundo Pymes. (2017-2017). Un poco de historia, ¿sabemos realmente que es la importación? Recuperado el 30 de Septiembre de 2018, de Un poco de historia, ¿sabemos realmente que es la importación?: <https://mundopymes.org/comercio-internacional/importaciones/un-poco-de-historia-sabemos-realmente-que-es-la-importacion.html>
38. Ortega, O. (1969). Análisis Descriptivo de la comercialización del Banano para la Exportación en Guatemala. Tesis, Universidad de San Carlos de Guatemala.
39. Pérez , J., & Gardey, A. (2014). Definición de obligación tributaria. Obtenido de <https://definicion.de/obligacion-tributaria/>
40. Pérez Porto, J., & Merino, M. (2009). Definición de crédito fiscal.
41. Raxón, C. (2010). SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO: ANÁLISIS E IMPORTANCIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES FISCALES DEL ESTADO. PARA EL PERÍODO 1996-2006. Tesis, Universidad de San Carlos de Guatemala.
42. Salazar, M. (2015). ANÁLISIS DE LAS CONSECUENCIAS JURÍDICO LEGALES OCASIONADAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR PARTE DE LOS EXPORTADORES DE PRODUCTOS AGRÍCOLAS Y PECUARIOS COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Tesis, Universidad de San Carlos de Guatemala.
43. Sistema de Información de Mercados DIPLAN MAGA. (2015-2017). Precios promedio de banano de exportación, pagados al mayorista en el mercado La Terminal Guatemala. Guatemala.
44. Sistemas de Recaudación SAT. (s.f.). Recaudación de Ingresos Tributarios Millones de Quetzales.

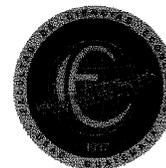
45. Super Intendencia de Administración Tributaria. (2015-2017). Declaraciones. Sistema Integrado de Administración Tributaria SAIT, Guatemala.
46. Superintendencia de Administración Tributaria. (periodo 2015-2017). Recaudación Tributaria . Superintendencia de Administración Tributaria SAT, Guatemala.
47. Vesco Consultores Firma de Auditoría. (2018). Devolucion del crédito fiscal de exportadores. Obtenido de <https://www.vesco.com.gt/blog/devolucion-del-credito-fiscal-de-exportadores/>
48. Wisecarver, D. L. (2000). Política Fiscal en Guatemala. Guatemala: s/e.
49. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Guía metodológica para la elaboración del plan e informe de investigación de postgrado de Ciencias Económicas.
50. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Documentación Vitalino Girón Corado. (2001). Normas para la Elaboración de Bibliografías en Trabajos de Investigación. Licda. Dina Jiménez de Chang. Segunda edición.
51. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Normativo de Tesis para optar al grado de Maestro en Ciencias.

ANEXO

Anexo 1



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



GUIA DE ENTREVISTA A-1

UDA:	CRÉDITO FISCAL REGIMEN GENERAL
------	--------------------------------

TEMA DE INVESTIGACIÓN:

“ANÁLISIS DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR EXPORTADORES Y PROPUESTA PARA AGILIZAR EL PROCESO DE RESOLUCIÓN.”

La presente entrevista tiene como finalidad recolectar información referente la propuesta del tema de investigación, la información suministrada será utilizada únicamente para fines académicos y se le dará tratamiento estrictamente confidencial, permitiendo su uso exclusivo en la investigación que está siendo desarrollada por estudiante en la tesis de Maestría en Consultoría Tributaria.

1. ¿Cuáles son los procedimientos que se realizan al ingresar una solicitud de crédito fiscal régimen general?
2. ¿Al ingresar el contribuyente la solicitud de crédito fiscal del régimen general, existe algún tipo de categorización?
3. ¿Tiene conocimiento de cuánto tiempo lleva a la Superintendencia de Administración Tributaria atender una solicitud de crédito fiscal en el régimen general?

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Recaudación de Ingresos del Impuesto al Valor Agregado por importaciones del periodo 2015 al 2017. Por aduanas de ingreso. Cifras en millones de quetzales	33
Tabla 2	Devolución mensual de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores y provisión para la devolución de Crédito Fiscal. En Millones de Quetzales	37
Tabla 3	Devolución de Crédito Fiscal del IVA por productos con mayor exportación, período 2015 al 2017 (en millones de quetzales).....	40
Tabla 4	Monto de solicitudes de Crédito Fiscal del IVA, ingresadas y devueltas del sector bananero, período 2015 al 2017 (en quetzales)	41
Tabla 5	Solicitudes de devolución de crédito fiscal presentadas por las empresas exportadoras seleccionadas en el régimen general periodo 2015-2017.....	43
Tabla 6	Recaudación total de Impuesto al Valor Agregado 2015-2017 (en millones de quetzales)	47
Tabla 7	Recaudación de IVA doméstico y de exterior y 8% para Fondo IVA de los períodos 2015-2017 (en millones de quetzales)	48
Tabla 8	Provisión para la devolución de Crédito Fiscal a Exportadores de los períodos 2015-2017 (en millones de quetzales)	49
Tabla 9	Diferencia de Fondo de IVA entre lo normado y lo provisionado de los períodos 2015-2017 (en millones de quetzales)	51

ÍNDICE DE GRÁFICAS

- Gráfica 1 Recaudación de Ingresos del Impuesto al Valor Agregado por importaciones del periodo 2015 al 2017. Cifras en millones de quetzales34
- Gráfica 2 Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores y provisión para la devolución de Crédito Fiscal, por año. En millones de quetzales38
- Gráfica 3 Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores sector bananero en el régimen general de los períodos 2015, 2016 y 2017 por año. En quetzales.....42
- Gráfica 4 Solicitudes de devolución de crédito fiscal presentadas por las empresas exportadoras seleccionadas en el régimen general periodo 2015-2017. En porcentajes.....44
- Gráfica 5 Provisión Fondo IVA real versus lo normado de los períodos 2015-2017. En millones de quetzales50

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	Proceso de admisión de una solicitud de crédito fiscal.....	53
Figura 2	Procedimientos de categorización para las solicitudes de crédito fiscal.	58
Figura 3	Procedimientos de auditoria y días asignados	59