

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



**PRINCIPALES PROBLEMAS QUE ENFRENTAN EMPRESAS EXPORTADORAS DE
MATERIALES PARA RECICLAJE (CARTÓN Y PLÁSTICO) EN EL DEPARTAMENTO
DE GUATEMALA AL REALIZAR EL PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DE
DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL-IVA- RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMEN
ESPECIAL Y SU POSIBLE ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN**

LICDA. GLENDA AZUCENA HERNÁNDEZ ORTÍZ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

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



PRINCIPALES PROBLEMAS QUE ENFRENTAN EMPRESAS EXPORTADORAS DE MATERIALES PARA RECICLAJE (CARTÓN Y PLÁSTICO) EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA AL REALIZAR EL PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL-IVA- RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMEN ESPECIAL Y SU POSIBLE ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo Para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes, 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 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.

Docente del curso:

MSc. VÍCTOR OSBERTO ARANGO ARROYO

Autor:

LICDA. GLENDA AZUCENA HERNÁNDEZ ORTÍZ

GUATEMALA, OCTUBRE 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 I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: MSc. Byron Giovani Mejía Victorio
Vocal III: Vacante
Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V: P. C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE
LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL
ACTA CORRESPONDIENTE**

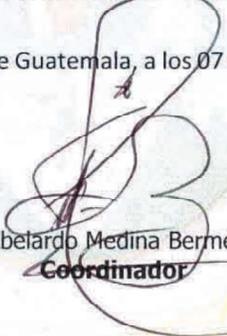
Coordinador: Dr. Abelardo Medina Bermejo
Evaluador: MSc. Edgar Estuardo García Arriaza
Evaluador: MSc. María del Carmen de León Chávez de Cortez

**ACTA No. GT-A-12-2020**

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 07 de octubre de 2020, a las 19:00 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Glenda Azucena Hernández Ortíz, carné No. 200415786, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, 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 la sustentante, denominado "**PRINCIPALES PROBLEMAS QUE ENFRENTAN EMPRESAS EXPORTADORAS DE MATERIALES PARA RECICLAJE (CARTÓN Y PLÁSTICO) EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA AL REALIZAR EL PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL-IVA- RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMEN ESPECIAL Y SU POSIBLE ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN**", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO CON RECOMENDACIONES** con una nota promedio de 83 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Revisar las recomendaciones que le fueron enviados en los documentos remitidos por los evaluadores e incorporar los cambios necesarios para atenderlos, en un plazo máximo de cinco días hábiles.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los 07 días del mes de Octubre del año dos mil veinte.



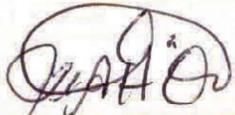
Abelardo Medina Bermejo
Coordinador



Msc. María del Carmen de León Chávez de Cortez
Evaluadora



Msc. Edgar Estuardo García Arriaza
Evaluador



Glenda Azucena Hernández Ortíz
Postulante



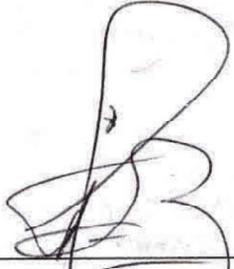
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Glenda Azucena Hernández Ortiz**, carné No. 200415786, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 27 de octubre de 2020.

(f)


Abelardo Medina Bermejo
Coordinador

ACTO QUE DEDICO

A DIOS

A Él le doy el honor y la gloria, gracias por darme la vida y permitirme la realización de una meta más.

A MI MADRE

En memoria a mi adorada madre Elvia de Rosa Ortíz Parada, por ser ejemplo de fortaleza y fe, por ser ella la mujer detrás de cada una de las metas cumplidas, gracias por todo el amor.

A MI PADRE

José Diomedes Hernández, por ser un ejemplo de trabajo, superación, honradez, responsabilidad y amor, gracias porque nunca me hizo falta lo necesario.

A MI ESPOSO

Gracias por ser esa fuerza en mi debilidad, gracias por el apoyo, paciencia, comprensión y el amor que día a día me demuestra.

A MIS HIJOS

Ángeles que Dios me ha prestado para que mi estancia en esta tierra se llene de alegría y nunca me dé por vencida a pesar de las adversidades de la vida.

AL MAESTRO VÍCTOR
ARANGO Y MAESTRA
LORENA BRAN

Por sus conocimientos, apoyo y por guiarme a través de cada una de las etapas de este proyecto para alcanzar los resultados que buscaba.

A MIS HERMANOS

Por su apoyo y amor, por ser parte fundamental en mi vida.

INSTITUCIONES

Por la información y el apoyo para la realización de mi trabajo profesional.

A LA ESCUELA DE ESTUDIOS
DE POSTGRADO:

Por permitirme adquirir a través de los docentes nuevos conocimientos.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS DE GUATEMALA:

Por ser la mejor universidad y por permitirme formarme profesionalmente en ella.

Contenido

Resumen	i
Introducción	iii
1. Antecedentes	1
2. Marco Teórico	5
2.1. Normativa legal aplicable a la devolución del crédito fiscal	5
2.1.1. Constitución Política de la República de Guatemala	5
2.1.2. Código Tributario. Decreto Número 6-91 y sus reformas.....	6
2.1.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 y sus reformas.....	7
2.1.4. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Acuerdo Gubernativo Número 5-2013.....	7
2.2. Crédito Fiscal	8
2.2.1. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas	8
2.2.2. Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, del Presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas 31	
2.2.3. Interpretación doctrinaria sobre la devolución del crédito fiscal.....	34
2.3. Regímenes para la Devolución del crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado.....	35
2.4. Actores principales en la devolución del crédito fiscal.....	37
2.4.1. El Exportador como actor en la solicitud de la devolución del crédito fiscal	37
2.4.2. La Administración Tributaria como actor en la devolución del crédito fiscal	38
2.4.3. El Banco de Guatemala como actor en la devolución del crédito fiscal	41
2.5. Definiciones técnicas.....	42
2.6. Otras definiciones.....	43
3. Metodología	44
3.1. Definición del problema	44

3.2.	Justificación	44
3.3.	Delimitación o alcance del trabajo profesional	44
3.4.	Objetivos	44
3.4.1.	Objetivo general.....	44
3.4.2.	Objetivos específicos	45
3.5.	Sujeto del trabajo y objeto	45
3.5.1.	Sujeto del trabajo	45
3.5.2.	Objeto	47
3.5.3.	Período histórico	47
3.5.4.	Lugar de realización del trabajo profesional (ámbito geográfico).....	47
3.5.5.	Muestra	48
3.5.6.	Unidad de análisis.....	48
3.6.	Diseño, métodos, técnicas e instrumentos	49
3.6.1.	Recursos humanos	49
3.6.2.	Recursos materiales	49
3.6.3.	Recursos financieros	50
3.7.	Métodos.....	50
3.8.	Técnicas de investigación documental	51
3.9.	Técnicas e instrumentos de investigación de campo	51
3.10.	Procedimiento	52
4.	Discusión de resultados	53
4.1.	Ámbito de la industria recicladora	53
4.2.	Ámbitos de las empresas objeto de análisis.....	54
4.3.	Período de realización del trabajo	59
4.4.	Período analizado.....	59
4.5.	Situación de la devolución del crédito fiscal durante el año 2019 en el Régimen General y Régimen Especial.....	59
4.6.	Hallazgos generales en las cuatro empresas objeto de análisis	68
4.6.1.	Hallazgos Régimen General de devolución del crédito fiscal (Empresa C y Empresa D).....	71

4.6.2. Hallazgos Régimen Especial de devolución del crédito fiscal (Empresa A y Empresa B)	77
4.7. Atributos o Fortalezas de las empresas objeto de análisis.....	81
4.8. Debilidades de las empresas objeto de análisis.....	81
CONCLUSIONES.....	83
RECOMENDACIONES	84
Bibliografía.....	¡Error! Marcador no definido.
Anexo 1 Cuestionario sobre la devolución del crédito fiscal.....	87
Anexo 2 Guía para la entrevista.....	89
Anexo 3 Guía principales problemas que enfrentan las empresas exportadoras de materiales para reciclaje principalmente cartón y plástico al realizar el procedimiento de solicitud de devolución Régimen general y Régimen Especial.....	90

Índice de cuadros, gráficas y figuras

Cuadros

Cuadro 1 Regímenes de devolución del crédito fiscal.....	36
Cuadro 2 Ámbito geográfico	48
Cuadro 3 Unidad de análisis.....	48
Cuadro 4 Recursos humanos.....	49
Cuadro 5 Recursos materiales	49
Cuadro 6 Recursos financieros	50
Cuadro 7 Acumulación presa de expedientes Régimen General	61
Cuadro 8 Devolución del crédito fiscal autorizado a los exportadores	62
Cuadro 9 Presa de solicitudes de devolución de crédito fiscal Régimen General.....	64
Cuadro 10 Presa de pagos pendientes a exportadores	64
Cuadro 11 Plazo legal para la solicitud de devolución del crédito fiscal en el Régimen General	72
Cuadro 12 Análisis sobre el tiempo de acreditación por parte del BANGUAT	73
Cuadro 13 Análisis del costo de la compra de maquinaria.....	75
Cuadro 14 Intereses por el préstamo para la compra de maquinaria.....	75
Cuadro 15 Impacto financiero	75
Cuadro 16 Plazo legal para la devolución del crédito fiscal Régimen Especial	77
Cuadro 17 Costo por asesoría externa.....	79
Cuadro 18 Costo del personal asignado para realizar el procedimiento de solicitud de devolución del crédito fiscal	79

Gráficas

Gráfica 1 Conocimiento de las operaciones sujetas a la devolución del crédito fiscal ..68	
Gráfica 2 Problemática en la documentación para la solicitud de devolución del crédito fiscal	69
Gráfica 3 Lento retorno de la devolución del crédito fiscal en el Régimen General	73

Flujogramas

Flujograma 1 Procedimiento para la solicitud de devolución del crédito fiscal Régimen General	66
Flujograma 2 Procedimiento para la solicitud de devolución del crédito fiscal Régimen Especial	67

Resumen

La importancia en la actualidad de la conservación del medio ambiente ha provocado el auge de las empresas exportadoras de materiales para reciclaje, principalmente de cartón y plástico.

Guatemala posee un modelo de Impuesto al Valor Agregado que se basa en un sistema de créditos y débitos fiscales que se transmiten desde la primera operación vinculada hasta recaer por completo en el consumidor final, debido a que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que posee neutralidad externa y respeta el principio de tributación de país destino, no existe la posibilidad de que el exportador cargue el Impuesto al Valor Agregado a sus clientes, por lo tanto, los exportadores deben solicitar la devolución de éste impuesto al Estado, surgiendo la problemática al momento de solicitar la devolución del crédito fiscal –IVA- y la necesidad de identificar los principales problemas que enfrentan las empresas al realizar el procedimiento de solicitud de devolución del crédito fiscal vigente durante el año 2019 en el Régimen General y Régimen Especial.

La recopilación de información, se realizó a través de la investigación documental y de campo, utilizando las técnicas e instrumentos siguientes: fichas bibliográficas, observación directa, entrevistas y encuestas dirigidas a las cuatro empresas exportadoras de materiales para reciclaje (cartón y plásticos), que fueron objeto de estudio.

El principal problema para los exportadores consiste en el lento retorno del dinero pagado en concepto de Impuesto al Valor Agregado, que viene a afectar la disponibilidad de capital de trabajo.

Una propuesta de solución es que las empresas evalúen solicitar la devolución del crédito fiscal por medio del régimen especial electrónico, que estudien las ventajas y

desventajas del nuevo régimen con respecto al régimen por el que actualmente solicita su devolución del crédito fiscal-IVA- en la actualidad.

Se concluye que en las cuatro empresas objeto de análisis, la Administración Tributaria no cumplió con los plazos establecidos en los artículos 23 “A” y 25 de la ley del IVA para hacer efectiva la devolución del crédito fiscal y que los saldos pendientes de devolver a los exportadores, sí genera una reducción en su flujo de caja, por lo tanto, los empresarios deben recurrir a préstamos externos para poder solventar nuevos proyectos de inversión o ampliar operaciones.

Introducción

El sector exportador guatemalteco se encuentra comprometido con la conservación del medio ambiente, encontrando en el reciclaje una actividad de exportación rentable. Durante el primer trimestre del año 2017, se exportaron 56.4 mil toneladas métricas de materiales para reciclaje principalmente papel, cartón, aluminio y acero, siendo sus principales destinos China, Taiwán, Ecuador, Estados Unidos, Corea del Sur, México y el resto de América Central. (Rodríguez, 2017)

Las empresas exportadoras en Guatemala representan un sector muy importante en el crecimiento económico del país, sin embargo debido al modelo del Impuesto al Valor Agregado que se posee, consistente en un sistema de créditos y débitos fiscales que se transmiten desde la primera operación vinculada, hasta recaer en su impacto total en el consumidor final, quien adquiere los bienes y servicios que están gravados con dicho impuesto, siendo esto la problemática de la devolución del crédito fiscal del IVA a los exportadores, dado que sus consumidores finales se encuentran fuera del territorio nacional y, debido a que dicho impuesto es territorial, no existe la posibilidad de cargar el impuesto en la compra, por lo que los exportadores deben solicitar la devolución del impuesto. (Medina & Roldán, 2018)

La base legal para los procedimientos de la devolución del crédito fiscal-IVA- en los dos regímenes objeto de análisis Régimen General y Régimen Especial se encuentra contenida en los artículos 23, 23 "A" y 25 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, así como su reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo Número 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.

En la actualidad por la importancia de la conservación del medio ambiente y el auge que han tenido las empresas exportadoras de materiales para reciclaje, principalmente de cartón y plástico se hace necesario analizar los principales problemas que enfrentan las empresas objeto de estudio al realizar el procedimiento para la solicitud de

devolución del crédito fiscal vigente durante el año 2019, tanto en el Régimen Especial como en el Régimen General.

El lento proceso para retornar el monto pagado por los exportadores correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, las limitaciones en cuanto al número de personal que posee la Administración Tributaria para atender los reclamos de la devolución del crédito fiscal y el insuficiente monto asignado para cubrir las solicitudes de devolución de dicho crédito fiscal, afecta la disponibilidad de capital de trabajo de las empresas.

Se desarrollará el análisis del procedimiento de la solicitud de devolución del crédito fiscal-IVA- en el Régimen General y en el Régimen Especial contemplado en la normativa legal vigente de enero a diciembre del año 2019, con el objetivo de determinar los principales problemas que enfrentan los exportadores de materiales para reciclaje de materiales como el cartón y el plástico al momento de realizar el procedimiento de solicitud para la devolución del crédito fiscal.

El análisis parte de la situación en la que se encontraba la devolución del crédito fiscal tanto en el régimen general como en el régimen especial durante el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2019, para detectar los principales problemas y proporcionar una posible solución que conlleve a realizar el procedimiento de solicitud del crédito fiscal de manera más práctica, eficiente y en el menor tiempo posible.

1. Antecedentes

Guatemala posee un modelo de Impuesto al Valor Agregado que se basa en un sistema de créditos y débitos fiscales que se transmiten desde la primera operación vinculada hasta recaer por completo en el consumidor final, debido a que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que posee neutralidad externa y respeta el principio de tributación de país destino, no existe la posibilidad de que el exportador cargue el Impuesto al Valor Agregado a sus clientes, por lo tanto, el contribuyente debe solicitar la devolución del impuesto al Estado.

La base legal que sustenta los procedimientos para la devolución del crédito fiscal-IVA- en el Régimen General y Régimen Especial, ha sufrido constantes modificaciones, durante los últimos años, que ha dificultado la comprensión de los procedimientos por parte de los contribuyentes, modificaciones de las cuales se harán mención en el marco teórico.

De acuerdo a la información publicada por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en el Informe Circunstanciado al 31 de diciembre de 2018, se había autorizado la devolución del crédito fiscal por un monto total de Q1,963.96 millones. (p.32)

La cantidad de expedientes pendientes de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado al 31 de diciembre de 2018, era de 1,499 expedientes que ascendían a un monto de Q2,165.96 millones (Superintendencia de Administración Tributaria, 2018 p. 33)

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. (Medina & Roldán, 2018)

Medina & Roldán (2018), indican que 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.

La información disponible en la página Web de la Superintendencia de Administración Tributaria, indica que se ha provisionado para la devolución del crédito fiscal a los exportadores durante el período de enero a octubre 2019 la cantidad de Q1,943.7 millones de quetzales en términos brutos.

El estudio realizado por el Centro de Estudios Económico Sociales (CEES) titulado “El comportamiento de la devolución del crédito fiscal para el período 2011-2017” concluye que:

- Para el período de estudio, el apalancamiento en tiempo de devolución presenta un retraso promedio de seis años, sin intereses, aunque el plazo de ley sea de 10 a 60 días. En casos específicos, la devolución ha tomado 20 años.
- según el análisis, el gobierno deja de devolver alrededor de Q834.29 millones en promedio anual (que se acumulan año con año, con un retraso de seis años en promedio).
- Según los mismos reportes ofrecidos por la SAT, los mecanismos han demostrado ser irregulares y financieramente insostenibles. Para el ciclo estudiado, del aprovisionamiento promedio anual de Q1,806.3 millones, el gobierno reintegró únicamente Q1,559.6 millones a los exportadores;

El informe presentado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, de fecha 8 de mayo de 2018 “La devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores, principales problemas y recomendaciones para solucionarlos” redactado por Abelardo Medina Bermejo (Economista sénior) y Hugo E. Roldán Valdés (Economista investigador). Este informe concluye que son cuatro los problemas que enfrenta la devolución del crédito fiscal:

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

En el trabajo de postgrado elaborado por Luis Enrique Celis Carrillo (2006) de la Universidad San Carlos de Guatemala, titulado “PRINCIPALES FACTORES QUE IMPIDEN A LOS EXPORTADORES DE GUATEMALA QUE SE LES EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL Y SUS POSIBLES ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN”, se estableció como objetivo general "Determinar los principales factores por los cuales al final del proceso legalmente establecido no se hace efectiva la devolución del crédito fiscal a los exportadores". La investigación concluye lo siguiente:

- a) La mayoría de solicitudes resueltas desfavorablemente o con ajustes es porque los exportadores no cumplen con los requisitos establecidos en el procedimiento para la devolución del crédito fiscal, que ciertamente son demasiados, pero necesarios para comprobar fehacientemente que los exportadores tienen derecho a la devolución solicitada;
- b) La Superintendencia de Administración Tributaria ignora los motivos por los cuales no hay recursos financieros disponibles en la cuenta respectiva para hacer efectiva la devolución del crédito fiscal a los exportadores, el Banco de Guatemala se abstuvo de responder;

- c) Los exportadores frecuentemente tienen problemas porque la Superintendencia de Administración Tributaria no informa al Banco de Guatemala que el exportador continúa inscrito en el régimen de devolución del crédito fiscal a los exportadores;
- d) No existe información de la situación en que se encuentra la solicitud presentada por los exportadores y 30 días es un tiempo muy reducido para tener operados los libros de contabilidad lo cual es necesario para calificar en el régimen.

En el trabajo de postgrado desarrollado por el CPA Carlos Mesías (2015), en la Universidad de Guayaquil, titulado “DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A EMPRESAS BANANERAS DE LA PROVINCIA DEL GUAYAS EN EL PERÍODO 2010 – 2012”, se estableció el siguiente objetivo “Analizar la devolución del impuesto al valor agregado de empresas bananeras de la provincia del Guayas en el periodo 2010 - 2012”. Las conclusiones más destacadas de la investigación son las siguientes:

- a) El crédito tributario que generan las empresas bananeras por las exportaciones realizadas con tarifa 0% produce que las empresas tengan un flujo reducido y requieran realizar estas solicitudes de devolución para disminuir el impacto en el flujo de efectivo;
- b) Las empresas que solicitan la devolución de impuestos tienen dos opciones para la retribución del mismo, a través de, una nota de crédito desmaterializada que puede ser usada para el pago de otros impuesto o depósito a cuenta, pero debido a la falta de flujo de efectivo las empresas bananeras solicitan exclusivamente la devolución a través de la acreditación a cuenta.

2. Marco Teórico

2.1. Normativa legal aplicable a la devolución del crédito fiscal

2.1.1. Constitución Política de la República de Guatemala

Artículo 28. Derecho de petición. “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir en forma individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de 30 días.

En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna”. (Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Art. 28)

Carrascosa (2017) afirma: el derecho de petición es uno de los pilares fundamentales de la República, además es una de las formas en que se materializa la democracia. La posibilidad de tener comunicación directa con quienes toman las decisiones en nombre del pueblo, funcionarios y empleados públicos, es un derecho inherente al ciudadano, que le permite defender sus derechos e intereses. De lo contrario, no somos más que borregos que siguen las órdenes y decisiones de alguien más, sin cuestionarlas o discutirlos.

El contribuyente estará haciendo uso de su derecho de petición al solicitar la devolución del crédito fiscal que tenga a su favor.

2.1.2. Código Tributario. Decreto Número 6-91 y sus reformas

Tiene como objetivo normar adecuadamente las relaciones entre el fisco (el estado) y los contribuyentes (las empresas), conforme las bases sobre las que descansa el sistema tributario guatemalteco. (Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas)

Artículo 1. “Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales” (Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas)

Artículo 14. “Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”. (Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas)

“La relación jurídico tributaria se ha definido como la relación integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que

alcanzan al titular de este, por una parte y a los contribuyentes y terceros por otra”. (Giuliani Forouge, 1982, pág. 314)

Se hará uso de este artículo para determinar que, sí existe, una relación jurídico tributaria entre la Administración Tributaria y los contribuyentes exportadores, que conlleva derechos y obligaciones de ambas partes, siendo un derecho del contribuyente exportador la devolución del crédito fiscal.

2.1.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 y sus reformas

Artículo 1. De la materia del impuesto “Establece un Impuesto al Valor Agregado sobre actos y contratos gravados por las normas de la Ley del IVA, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas. (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 7. De las exenciones generales: “Están exentos del impuesto establecido en esta ley: Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley”. (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

“Cuando la exención es otorgada a la renta o ingresos de la persona, estamos hablando de exenciones objetivas”. (Chile, 2012)

2.1.4. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Acuerdo Gubernativo Número 5-2013

Artículo 1. Objeto. “El presente Reglamento tiene por objeto normar la aplicación de lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y lo relativo al cobro administrativo de dicho impuesto, así como los procedimientos para facilitar su

recaudación y control”. (Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 2013)

Artículo 10. Acreditación del impuesto para actos gravados realizados por contribuyentes exentos. “Los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de la Ley y otros que por disposición legal, realicen ventas o presten servicios tanto gravados como exentos, acreditarán el impuesto que hubieren pagado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para producir el ingreso gravado.

Cuando no puedan determinar a través de sus registros contables la parte de los gastos que corresponde a cada fuente de ingresos, el impuesto que paguen a sus proveedores deberán distribuirlo proporcionalmente entre el total de ventas y prestación de servicios gravados y exentos”. (Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013)

2.2. Crédito Fiscal

2.2.1. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas

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

El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados al

proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente y reconocido como crédito fiscal por la importación, adquisición o construcción de activos fijos, no integrará el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.

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.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrollará lo relativo a los gastos que no generarán crédito fiscal del impuesto.

Para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, la Administración Tributaria aplicará los siguientes criterios:

- a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.
- b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

En consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio.

La declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de un contribuyente que realice ventas o preste servicios en el territorio nacional y que efectúe exportaciones, presentará dicha declaración, mostrando separadamente la liquidación de créditos y débitos fiscales, para cada una de las actividades antes referidas.

Como resultado de la compensación entre créditos y débitos del contribuyente se producirá una devolución de los saldos pendientes del crédito fiscal por las operaciones de exportación realizadas por el contribuyente o un saldo a favor del fisco.

Para el efecto, se procederá conforme lo disponen los artículos 23, 23 "A", 24 y 25 de esta ley, según el caso". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 17. De las modificaciones al crédito fiscal. "Del crédito calculado conforme al Artículo 15, deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores o prestadores de servicios hayan, a su vez, rebajado al efectuar las deducciones. Por otra parte, deberá sumarse al crédito fiscal el impuesto que conste en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes, por aumentos de impuestos ya facturados.

Las notas de débito o de crédito, según corresponda, deberán emitirse y entregarse, la original al adquirente de bienes o servicios y la copia respectiva, con firma y sello de recepción, quedará en poder del emisor.

Asimismo, las notas de débito o crédito, según corresponda, deberán registrarse en la contabilidad del vendedor de bienes o prestador de servicios, dentro del plazo de dos meses, contados a partir de la fecha en que fue emitida la factura que será modificada o cancelada por medio de los referidos documentos, en los cuales deberá consignarse el número y la fecha de la factura por la que se emitieron.

En el caso de las notas de débito, si no se registran dentro de los dos meses que se indica en el párrafo anterior, el contribuyente no tendrá derecho al reconocimiento del crédito fiscal correspondiente”. (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 18. Documentación del crédito fiscal. “Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto-impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley, asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria;
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria;
- c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta Ley; y,
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir además con los requisitos indicados en los artículos 16, 17 y 20 de esta Ley.

Para el caso de las notas de débito o de crédito, según corresponda, emitidas de forma electrónica a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) autorizado por la SAT, deberán emitirse y entregarse, la original al adquirente de bienes o servicios y la copia electrónica respectiva quedará en poder del emisor". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 19. Del impuesto a pagar. "La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 20. Reporte del crédito fiscal. "El crédito fiscal debe reportarse en la declaración mensual. Las fechas de las facturas y de los recibos de pago de derechos de importación legalmente extendidos, deben corresponder al mes del periodo que se liquida. Si por cualquier circunstancia no se reportan en el mes al que correspondan para fines de reclamar el crédito fiscal, éstos se pueden reportar como máximo en los dos meses inmediatos siguientes del periodo impositivo en el que correspondía su operación. De no efectuarlo en dicho plazo, no tendrá derecho a su compensación o devolución, según proceda". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 23. Devolución del crédito fiscal. "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, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta Ley. 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 en el artículo 25 de esta Ley para los calificados en ese régimen.

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.

El monto que separará el Banco de Guatemala, para atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, conforme el artículo 25 de la ley, debe registrarse contablemente en la Dirección de Contabilidad del Estado, para cuantificar el monto de devolución de crédito fiscal. Para fines presupuestarios, dicho monto formará parte de un anexo del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de cada ejercicio fiscal y, en ningún caso, la Dirección Técnica del Presupuesto debe contemplar el monto estimado para devoluciones en concepto de este crédito fiscal, como parte de los ingresos tributarios anuales, ni tampoco deberá asignarse partida presupuestaria por ese mismo concepto.

Podrán solicitar la devolución de crédito fiscal los contribuyentes que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

No procederá la devolución o compensación del crédito fiscal, en los casos siguientes:

1. Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de documentos oficiales de identidad personal o direcciones falsas o inexistentes. La administración tributaria deberá notificar al contribuyente el ajuste procedente o presentar la denuncia correspondiente.

2. Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar a su solicitud presentada ante la Administración Tributaria, la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizados, siendo éstos:

- a) Copia de cualquiera de los documentos siguientes: cheques, estados de cuenta, incluso los de tarjeta de crédito o débito, o de cualquier otro medio que utilice el sistema bancario distinto al efectivo, que individualice al beneficiario, en los que consten los pagos efectuados a los proveedores conforme lo establecido en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria relacionado con bancarización en materia tributaria.
- b) Si las facturas fueron canceladas en efectivo, según lo dispuesto en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, debe presentar documentación de respaldo, entre los que debe incluir según corresponda, retiros bancarios, préstamos obtenidos o integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar las facturas de compras y sus respectivos registros contables.

Las devoluciones que autorice la Administración Tributaria quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de prescripción que establece el Código Tributario”. (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 23 "A". Procedimiento General para solicitar la devolución del crédito fiscal.
“Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal,

deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado.

La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocie con entidades exentas.

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

- a) Original de las facturas emitidas por sus proveedores, de las cuales se generó el crédito fiscal reclamado.
- b) Libro de compras y ventas del contribuyente en el medio, forma y formato que indique la Administración Tributaria.
- c) En el caso de contribuyentes que hubieren vendido bienes o prestado servicios con exclusividad a entidades exentas, deberán presentar la copia de la factura emitida en dicha transacción, así como la certificación contable del ingreso en su contabilidad.
- d) Cuando sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías, con un inventario debidamente detallado de las mismas, así como la copia de las facturas comerciales que le extiendan los proveedores.

A requerimiento de la Administración Tributaria, el solicitante de devolución de crédito fiscal deberá presentarle:

- a) Copia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los períodos impositivos del Impuesto al

Valor Agregado, en el que se generó el crédito fiscal, y del cual está pidiendo su devolución, así como el documento donde conste que el proveedor haya recibido el pago respectivo.

- b) De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

Los documentos antes indicados, deberán ser presentados ante la Administración Tributaria y entregar a la misma, fotocopia, para efecto que los mismos sean cotejados con sus originales. Una vez se hayan cotejado con las fotocopias, serán devueltos al contribuyente y se procederá a formar el expediente respectivo, con las fotocopias proporcionadas.

Una vez completada la documentación antes indicada, la Administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, con cargo a la cuenta Fondo IVA, para devoluciones de crédito fiscal a los exportadores o para aquellas personas que hubieren vendido bienes o prestado servicios a personas exentas del impuesto.

Si la Administración Tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificarlos y por el saldo no ajustado, emitirá la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, contados a partir de la presentación de la

solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.

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

Cuando se encuentren indicios que un exportador o contribuyente que venda bienes o preste servicios a personas exentas del impuesto, hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales, la Administración Tributaria se abstendrá de la devolución del crédito fiscal solicitado, y procederá a presentar la denuncia penal conforme lo disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 24. Régimen Optativo de devolución de crédito fiscal. "Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que conforme a esta ley tenga derecho a devolución de crédito fiscal, podrán optar por el régimen de devolución que establece este artículo, para lo cual deberán previamente cumplir con lo siguiente:

1. Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, para el efecto deberá indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente a que se refiere el numeral 5 de este mismo artículo.
2. Adjuntar a la solicitud una declaración jurada en la que manifieste el no haber recibido previamente la devolución en efectivo, en bonos, así como el no haber compensado o acreditado el crédito fiscal solicitado con otros impuestos, referente al mismo período y monto solicitado, por parte del Banco de

Guatemala, ni del Ministerio de Finanzas Públicas, dicha declaración jurada debe ser formalizada ante notario.

3. Acompañar copia de las declaraciones mensuales del impuesto, en las que conste que el crédito fiscal solicitado, fue reportado.
4. Estar inscrito en el Registro de Exportadores y acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecido en las literales A) o B) del cuarto párrafo del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
5. Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los contadores públicos y auditores deberán manifestar expresamente en el dictamen, los puntos siguientes:

- a) Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.
- c) Que verificó que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquiriente del producto o servicio, a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados; que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el artículo 25 de esta ley, para efecto de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los

montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente, en su respectiva declaración.

- d) Que verificó que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
- e) Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
- f) Expresar de forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver, sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme a las verificaciones realizadas.
- g) Y que cumple con los demás requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

6. Otros documentos que conforme la ley deba presentar.

7. En la solicitud que se presente, el solicitante autoriza a la Administración Tributaria a que la misma, en ejercicio de su función fiscalizadora, pueda requerir informes sobre exportaciones realizadas, tanto dentro o fuera del territorio centroamericano, así como solicitar información a instituciones bancarias sobre sus operaciones financieras, relacionadas específicamente con el crédito a devolver.

8. De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

Presentada la solicitud y cumplidos los requisitos antes enumerados, la Administración Tributaria resolverá dentro del plazo de diez (10) días hábiles

siguientes a la recepción de la misma y enviará aviso al Banco de Guatemala para que proceda a efectuar la devolución del cien por ciento (100%) del monto del crédito fiscal que no haya sido retenido. El contribuyente presentará al Banco de Guatemala la resolución y notificación respectiva a efecto que le sea devuelto el crédito fiscal correspondiente dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes.

Lo anterior, no limita las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar la procedencia del crédito fiscal devuelto o pendiente de devolver y tomar las acciones que estime pertinentes.

Asimismo, la Administración Tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto.

El contador público y auditor que emita el dictamen requerido, será responsable en los casos que se determine falsedad, de lo cual responderá civil y penalmente, según corresponda, así como las sanciones que estime pertinentes imponer el tribunal de honor del colegio profesional al que pertenezca.

Procederá la denegatoria de la solicitud de devolución del crédito fiscal, cuando el dictamen antes referido, encuadre en cualquiera de los siguientes casos:

1. Si el contador público y auditor que dictamine no se encuentra debidamente inscrito en el Registro de Contadores Públicos y Auditores de la Administración Tributaria o que no esté autorizado para emitir dictámenes relacionados con crédito fiscal.
2. Si el contador público y auditor no es colegiado activo ante el colegio profesional que corresponda.

3. Si el dictamen que emita no está conforme la legislación aplicable y las normas de auditoría.
4. Si se establece que tiene una relación de dependencia con el contribuyente a quien le emite el dictamen, o que tenga parentesco dentro de los grados de ley con él, sus socios o con el representante legal de la persona individual o jurídica". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 24 "A". Cambio de régimen. "Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que hayan optado por el régimen establecido en el artículo anterior, podrán cambiar a los regímenes que indican los artículos 23 "A" y 25 de esta ley, siempre que lo efectúe con anticipación al inicio del siguiente período impositivo". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

Artículo 24 "B". Contadores Públicos y Auditores. "Para los efectos del régimen establecido en los artículos precedentes, los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría deben proceder de la manera siguiente:

1. Contadores públicos y auditores que prestan sus servicios en forma independiente:
 - a) Presentar solicitud de inscripción y autorización para emitir dictámenes sobre la procedencia de la devolución de crédito fiscal, ante el Registro de Contadores y Auditores Públicos de la Administración Tributaria, indicando sus datos generales. Número de Identificación Tributaria, número de colegiado, domicilio fiscal, lugar donde desarrollará su actividad profesional y lugar para recibir notificaciones. Dicha solicitud se hará por medio del formulario que para el efecto le proporcione la Administración Tributaria.

- b) Presentar declaración jurada manifestando que no ha sido condenado por delitos contra el patrimonio, contra el régimen tributario o delitos contra la fe pública y el patrimonio nacional.
 - c) Acompañar fotostática del título profesional.
 - d) Constancia que lo acredite como miembro colegiado activo del colegio profesional al que pertenezca, al momento de su inscripción.
 - e) Certificación emitida por el colegio profesional del cual es colegiado activo, en la cual haga constar que el profesional de la contaduría pública y auditoría, no ha sido sancionado por el tribunal de honor del colegio profesional que emite la certificación.
2. Los contadores públicos y auditores que presten sus servicios de contaduría pública y auditoría por medio de una persona jurídica o bien trabajen en relación de dependencia para ésta última, adicionalmente a los requisitos establecidos en los incisos anteriores, deben indicar:
- a) La denominación o razón social de la persona jurídica a la que prestan su servicios;
 - b) Domicilio fiscal de la persona jurídica antes citada;
 - c) Número de Identificación Tributaria de la firma o entidad por medio de la cual presta sus servicios profesionales o bien sostiene una relación de dependencia laboral.

Una vez registrado el profesional, debe avisar de cualquier cambio en sus datos al Registro de Contadores y Auditores Públicos de la Administración Tributaria, y presentar dentro de los tres primeros meses de cada año, la respectiva constancia que

lo acredite como colegiado activo del colegio profesional al que pertenece, así como la certificación indicada en el numeral 1, literal e) del presente artículo.

Se cancelará la inscripción de los Contadores Públicos y Auditores que no cumplan con los requisitos de inscripción que establece esta ley, sin perjuicio de la deducción de las responsabilidades civiles y penales que de su accionar se deriven.

No obstante lo anterior, los colegios profesionales a los que se colegien los contadores públicos y auditores, deben enviar mensualmente a la Administración Tributaria, un listado en medio electrónico de los profesionales que se encuentran activos para ejercer la profesión". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992).

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

El Banco de Guatemala, para poder atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, queda expresamente facultado para abrir una cuenta específica denominada "Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores", que acreditará con los recursos que deberá separar de la cuenta "Gobierno de la República-Fondo Común", por un mínimo del ocho por ciento (8%) de los ingresos depositados diariamente en concepto de Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

La Dirección deberá llevar un registro de exportadores que califiquen a este régimen e informará al Banco de Guatemala, por medios magnéticos, quiénes están registrados en él.

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

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

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

1. Mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal en formulario que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria al costo de su impresión en original y copia, solicitarán la devolución del crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución. La declaración deberá contener lo siguiente:
 - a) Nombre completo o razón social del exportador y su Número de Identificación Tributaria (NIT);

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

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

2. Para la actualización del registro de exportadores, el exportador deberá presentar ante la Dirección, cada seis meses, en enero y julio de cada año, una declaración jurada de información de exportaciones realizadas, que contenga los datos siguientes:
 - a) Detalle de las pólizas de exportación o formularios aduaneros, según correspondan y de las facturas comerciales que las respaldan;
 - b) El valor FOB de cada una las exportaciones por las que solicitó devolución de crédito fiscal en este régimen; y,

- c) Detalle de las constancias de liquidación de las divisas, conforme a la legislación cambiaria vigente.

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

3. El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en éste régimen especial de devolución. Comprobado el registro, procesará la solicitud y dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos en los numerales uno (1) y dos (2) anteriores. Efectuada la verificación trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente al exportador dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso que dicho informe no se reciba dentro del plazo establecido para el efecto, el Banco de Guatemala deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo establecido para realizar la auditoría de gabinete. En ambos casos, la devolución se hará por medio de cheque no negociable o bien mediante acreditamiento en su cuenta del banco designado por el exportador.
4. Con base en la autorización de devolución del crédito fiscal, el Banco de Guatemala acreditará la cuenta encaje del banco del sistema designado por el exportador, con los fondos necesarios para efectuar la devolución del crédito fiscal a cada exportador.

5. El exportador, en su declaración del período de imposición en que haya recibido la devolución, deberá consignar como débito fiscal, el monto de la devolución que le efectuó el Banco de Guatemala, al cual restará el crédito fiscal del período y el de períodos anteriores si los hubiere. Si el débito fiscal resulta mayor que el crédito fiscal, deberá enterar la diferencia como impuesto a pagar. Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la Dirección que se lo devuelva, conforme lo establece el artículo 23 de esta ley, al finalizar cada período trimestral o el período de liquidación definitiva anual, del Impuesto sobre la Renta del exportador. Una vez verificada la procedencia de la devolución, la Dirección emitirá la autorización respectiva para que el Banco de Guatemala, cancele dicho saldo con cargo a la cuenta "Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores."
6. Las devoluciones que autoricen, tanto el Banco de Guatemala como la Dirección, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de la prescripción que establece el Código Tributario. Cuando la Dirección determine ajustes al débito fiscal o al crédito fiscal devuelto, conferirá audiencia al exportador e informara al Banco de Guatemala, para que el valor del impuesto por los ajustes sea deducido temporalmente de las siguientes devoluciones solicitadas. Una vez resuelta en definitiva la discusión sobre los ajustes, informará nuevamente al Banco de Guatemala, para que proceda a la devolución de los montos deducidos temporalmente.
7. El Banco de Guatemala sólo podrá afectar la cuenta "Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores," para acreditar en la cuenta encaje de cada banco del sistema, los fondos que utilizará para la devolución del crédito fiscal a los exportadores. En caso de que los recursos provenientes del porcentaje para acreditar el "Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores," resulte temporalmente insuficiente o exceda las expectativas de devolución, el Ministerio de Finanzas Públicas, con base en los análisis de

situación correspondientes, acordará los ajustes mensuales respectivos, para regularizar el saldo de la cuenta.

8. El Banco de Guatemala para cubrir los costos y gastos relacionados con la administración de las devoluciones, descontará de cada devolución, un cuarto del uno por ciento ($1/4$ del 1%) del monto de crédito fiscal devuelto.
9. Para los efectos del control y fiscalización de las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, el Banco de Guatemala deberá informar a la Dirección, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la finalización de cada mes, el estado de la cuenta "Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores"; el monto total de las devoluciones efectuadas en el mes inmediato anterior; y la información siguiente:
 - a) El nombre completo o razón social y el número de identificación tributaria (NIT) de cada exportador,
 - b) Detalle del monto de cada devolución; y,
 - c) El banco del sistema que la hizo efectiva y la fecha en que se efectuó la operación.

La Superintendencia de Bancos vigilará y fiscalizará la aplicación de los fondos para la devolución del crédito fiscal a los exportadores, por medio del Banco de Guatemala y los bancos de sistema, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo y en las disposiciones legales aplicables.

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

Artículo 25 bis. Régimen Especial Electrónico de devolución de crédito fiscal a los exportadores. "Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes, y los

contribuyentes que se dediquen a la exportación de servicios y que conforme al artículo 23 de esta Ley, tengan derecho a la devolución de crédito fiscal, podrán solicitar a la Administración Tributaria, la devolución del cien por ciento (100%) del remanente de este. La devolución se efectuará por períodos impositivos mensuales vencidos.

La Superintendencia de Administración Tributaria deberá llevar un registro de los exportadores que califiquen a este régimen.

Los exportadores podrán optar por el régimen de devolución que establece este artículo, cumpliendo previamente con lo siguiente:

1. Demostrar su calidad de exportador, de conformidad con una de las condiciones siguientes:
 - a) Que de sus ingresos totales anuales del año calendario anterior, el cincuenta por ciento (50%) o más, se destinen a la exportación de bienes o a la exportación de servicios.
 - b) Que teniendo un porcentaje de exportación de bienes, o de exportación de servicios, menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ingresos totales anuales del año calendario anterior, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Los exportadores deberán actualizar esta información de forma anual ante la Administración Tributaria.

2. Estar incorporado al Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-, de conformidad con las disposiciones que la Administración Tributaria tenga vigentes.

3. Utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente y del crédito fiscal reclamado. En este sistema se incluirán: 1. Libro de inventarios; 2. Libro de primera entrada o diario; 3. Libro mayor o centralizador; 4. Libros de Estados Financieros; 5. Libros de compras y ventas; 6. Otros libros o informes auxiliares que exijan las leyes específicas o que determine la Superintendencia de Administración Tributaria.

El incumplimiento de alguno de estos requisitos dará motivo a la Administración Tributaria para rechazar la solicitud y el contribuyente podrá reclamar la devolución de crédito fiscal en cualquiera de los otros métodos de devolución establecidos en esta Ley.

La Administración Tributaria, en un plazo perentorio de seis (6) meses, pondrá a disposición de los contribuyentes, todas las herramientas electrónicas correspondientes para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo, incluyendo una plataforma electrónica específica para la gestión del régimen de devolución de crédito fiscal. Esta plataforma debe permitir, a través de certificaciones electrónicas, comprobar que se ha cumplido con la presentación de las Declaraciones Definitivas de Exportación sobre las cuales se reclama la devolución del crédito fiscal. El reglamento de la ley establecerá los mecanismos, procedimientos y fuentes de certificación para las exportaciones de bienes o servicios.

El contribuyente que opte por utilizar el presente régimen, utilizando la plataforma electrónica descrita, presentará la solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria quien verificará el cumplimiento de los requisitos y mecanismos de certificación y validación, resolviendo dentro del plazo de treinta (30) días contados a partir de la recepción de la solicitud la procedencia o no de la misma. En caso se haya omitido algún mecanismo, procedimiento o inconsistencia en la fuente de certificación y que motive el rechazo de la solicitud de la devolución del crédito fiscal,

la Administración Tributaria fijará un plazo de treinta (30) días hábiles para que el contribuyente exportador atienda los requerimientos de la Administración.

Si la resolución de la Administración es favorable, esta remitirá, en el plazo de cinco (5) días hábiles de emitida la misma, la resolución al Banco de Guatemala quien, con fundamento en la misma, hará efectiva la devolución que corresponda. La devolución del crédito fiscal se hará mediante acreditamiento en cuenta, del banco designado por el exportador.

Lo anterior, no limita las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar, a posteriori, la procedencia del crédito fiscal devuelto y tomar las acciones que estime pertinentes, tanto administrativas como penales, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario". (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

2.2.2. Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, del Presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas

Artículo 21. Crédito fiscal por exportaciones o ventas y prestación de servicios a personas exentas. "De conformidad con lo establecido en el párrafo tercero del artículo 16 de la Ley, generará crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, entre otros casos, los siguientes:

1. Servicios de internet o de telecomunicaciones en las áreas de producción; de seguridad para las áreas de producción; almacenamiento y transporte de productos; GPS (Vigilancia Satelital) para los productos a exportar y el de los custodios, honorarios profesionales en trámites de solicitudes de devolución para la exportación; transporte de combustibles diesel, materiales de construcción y

otros bienes; de fumigación, mejoras de bodegas y plantas, mantenimiento de equipo técnico y maquinaria.

2. Seguros de vehículos de transporte, maquinaria y equipo, instalaciones y mercadería.
3. Pago de intereses por préstamos de capitales de trabajo.
4. Instalación de aire acondicionado y de alarmas, en áreas de producción y almacenamiento.
5. Arrendamientos de vehículos de transporte de carga, maquinaria y equipo en áreas de producción, almacenamiento y patios de maniobras; plantas telefónicas y equipo de enlace.
6. Uniformes que se utilicen en el proceso de elaboración, extracción, cultivo o manejo del producto exportado, por ejemplo mascarillas, guantes, botas de hule y otros vinculados a los procesos indicados”. (Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013)

Artículo 22. Gastos que no generan crédito fiscal. “De conformidad con lo establecido en el párrafo cuarto del artículo 16 de la Ley, no generarán el derecho al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, entre otros:

1. La compra de bienes o adquisición de servicios destinados al uso o consumo particular del contribuyente, socios, directores, administradores, empleados, dependientes, sus familias o de terceras personas.
2. Los retiros de bienes del inventario, para uso o consumo del contribuyente, socios, directores y empleados de la entidad y de su familia, así como la auto prestación de servicios.

3. La adquisición de bienes de capital o activos fijos no destinados a dichas actividades.
4. La compra de combustibles, lubricantes, seguros, para vehículos nuevos o usados a los que se refiere el numeral anterior.
5. Las adquisiciones realizadas a los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente del impuesto.

El impuesto cargado a los contribuyentes por sus proveedores, deberán distribuirlo proporcionalmente entre el total de ventas y prestación de servicios gravados y exentos. En la declaración mensual deberán consignar, como crédito fiscal, únicamente, la proporción que corresponda a las ventas o prestación de servicios gravados". (Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013)

Artículo 23. Solicitud de devolución de crédito fiscal. "Las solicitudes de devolución de crédito fiscal a que se refieren los artículos 23 y 23 "A" de la Ley, se presentarán en el formulario de solicitud que proporcione la Administración Tributaria, debiendo el contribuyente o su representante legal, consignar la información y acompañar la documentación que en el mismo se solicite". (Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013)

Artículo 27. Monto mínimo para devolución. "Por no cubrir su costo de administración y control, tanto la Administración Tributaria como el Banco de Guatemala, se abstendrán de tramitar las solicitudes de devolución de crédito fiscal por montos menores a diez mil quetzales (Q 10,000.00), por lo que los contribuyentes deberán acumular los créditos fiscales, hasta que su solicitud pueda corresponder a un monto igual o superior a dicha cantidad, salvo que el contribuyente haga su solicitud, en forma justificada, conforme el artículo 23 de la Ley.

No obstante lo expuesto en el párrafo anterior, procederá la devolución de crédito fiscal por parte del Banco de Guatemala por montos menores de diez mil quetzales (Q.10,000.00), cuando la solicitud original se haya presentado por valores mayores a dicho importe y, por las razones de verificación, se hayan determinado ajustes al crédito fiscal que rebajen la cantidad a devolver”. (Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013)

2.2.3. Interpretación doctrinaria sobre la devolución del crédito fiscal

El Crédito Fiscal es el derecho que tienen los tributarios para compensar el Impuesto del Valor Agregado (IVA) en actividades de exportación o con empresas exentas de este impuesto.

Un fabricante o proveedor de servicios nacional debe, por ley, pagar el IVA cuando compra insumos y materia prima. Este impuesto representa el 12% del precio del producto. Sin embargo, como no se trata de un consumo personal, sino de la inversión operacional para poder producir, el productor puede reclamar su devolución al gobierno que lo reconoce como Crédito Fiscal. La transformación de estos insumos en otros bienes son vendidos por el productor. Al venderlos, cobra el precio de este producto más IVA (Débito Fiscal). Al cobrar el impuesto en sus ventas va compensando o restando lo que pagó de IVA al comprar la materia prima, con lo que recibe de las ventas. Al final del período contable, el proveedor confronta el Crédito Fiscal con el Débito Fiscal, pagando únicamente la diferencia entre ambos. (CEES, 2019)

Según Archila (2020) el IVA es un impuesto que se sostiene sobre el principio de neutralidad. Eso quiere decir que el impacto-repercusión- del impuesto se traslada en cada etapa, el que “compra” desembolsa el dinero del IVA y luego lo recupera –se repercute- en su cliente. Este mecanismo hace que no se afecte económicamente –sí financieramente- al intermediario.

Según el Centro de Estudios Económicos Sociales (2019), este retorno puede obtenerse a través de

- a) Compensación del pago de impuestos
- b) Autoacreditamiento
- c) Reintegro a través del Ministerio de Finanzas Públicas (MinFin) y del Banco de Guatemala (Banguat).

El Código Tributario, señala que los guatemaltecos tienen un plazo de cuatro años para solicitar la devolución de crédito fiscal, pero a pesar de ser un derecho, no hay devolución si la petición no se hace. En caso de solicitar la devolución, existen cuatro regímenes a considerar.

2.3. Regímenes para la Devolución del crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado

De conformidad con Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes que se dediquen a la exportación, podrán solicitar la devolución del crédito fiscal a través de los siguientes regímenes:

1. Régimen General
2. Régimen Optativo
3. Régimen Especial
4. Régimen Especial Electrónico

Cuadro 1
Regímenes de devolución del crédito fiscal

Régimen de devolución	Ventajas	Desventajas
Régimen General	<ul style="list-style-type: none"> a) Puede solicitar el 100% de la devolución b) Plazo para pago a proveedores más amplio. c) Expedientes con requerimientos generales. d) La solicitud de devolución se puede hacer de forma electrónica por medio del formulario SAT 2125 	<ul style="list-style-type: none"> a) Promedio mayor a 3 años para recuperar el crédito fiscal solicitado.
Régimen Especial	<ul style="list-style-type: none"> a) Recuperación del dinero de tres a cuatro meses. 	<ul style="list-style-type: none"> a) Los pagos y cobros de las facturas deben realizarse en un tiempo menor a los 60 días. b) Los exportadores deben realizar la actualización enero y julio de cada año. c) Se requiere de un buen control interno. d) Se debe de conocer ambos regímenes para solicitud de devolución en régimen general y el especial debido a que el 40% o 25% debe ser solicitado mediante el procedimiento establecido para el régimen general. e) La solicitud del crédito fiscal se realizará en forma presencial ante el Banguat debido a que el formulario SAT 2062 no está disponible electrónicamente.
Régimen Optativo	<ul style="list-style-type: none"> a) El plazo para que la Superintendencia de Administración resuelva es de 10 días hábiles. b) se solicita el 100% de la devolución del crédito fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> a) El tiempo para presentar la solicitud de devolución es de 10 días hábiles, siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del IVA. b) El CPA deberá asegurarse que la mercadería llegue al país de destino c) Deberá contar con dictamen de CPA. d) Crédito máximo de 30 días con los clientes y proveedores. e) Únicamente puede ser denegada o autorizada totalmente. f) Se necesita realizar una calificación de exportador habitual ante la SAT.
Régimen Especial Electrónico	<ul style="list-style-type: none"> a) Se puede solicitar el 100% de la devolución. b) Todo el trámite será el línea a través del sistema de agencia virtual. c) Se espera que el tiempo de recuperación sea de 3-4 meses. d) No hay plazo para la presentación e) Si hay errores actualmente se está dando un plazo de 30 días para que puedan corregir. f) La actualización para los exportadores es forma anual. g) La auditoría es a posteriori h) Se puede solicitar de forma retroactiva 	<ul style="list-style-type: none"> a) Implementación del régimen de factura electrónica (FEL). b) Los pagos y cobros de facturas deben realizarse en un plazo menor a 60 días. c) Deben de utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio y del crédito fiscal reclamado, este sistema incluirá: 1. Libro de inventario; 2. Libro diario; 3. Libro mayor o centralizador; 4. Libro de Estados Financieros; 5. Libro de compras y ventas; 6. Otros libros o informes auxiliares que exijan las leyes específicas o que determine la SAT d) Deben de tener un control interno eficiente. e) Si hay denegatoria el único camino que queda será realizar la nueva solicitud por medio del régimen general. f) Los estados bancarios deberán de ir firmados y sellados por el banco. g) Conocer bien el estatus de su proveedor debido a que si este está omiso, no se le puede localizar o bien tiene expedientes en la intendencia de asuntos jurídicos la solicitud de devolución será denegada. h) Deben presentar el 100% de los documentos que soportan el giro normal del negocio.

Fuente: elaboración propia con base a los artículos 23 "A", 24, 25 y 25 bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Para el desarrollo del presente trabajo se tomarán para su análisis únicamente el Régimen General y el Régimen Especial.

2.4. Actores principales en la devolución del crédito fiscal

2.4.1. El Exportador como actor en la solicitud de la devolución del crédito fiscal

El exportador es la persona que se dedica a comercializar sus productos con el resto de países en el mundo, sin embargo, como Guatemala posee impuestos territoriales, que no le permite cargar el impuesto al Valor agregado en el precio al consumidor final, debido a que este reside en otro país, por lo tanto, debe solicitar la devolución del crédito fiscal – IVA- al gobierno de Guatemala.

Sin embargo, la devolución del IVA solicitado por el exportador debe ser un proceso transparente al solicitar efectivamente las compras que fueron realizadas, que tengan vinculación con la actividad económica y de las cuales posee la documentación que exige el marco legal vigente al momento en que solicita la devolución.

Según Medina & Roldán (2018) 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.

2.4.2. La Administración Tributaria como actor en la devolución del crédito fiscal

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, el control, la recaudación y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y **facilitar el cumplimiento a los contribuyentes**

El Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se refiere a esta institución como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenida en la legislación de la materia. (Decreto Número 1-1998, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, Art. 1)

a) Atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene las funciones específicas siguientes:

- Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley;
- Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías, cantidad y denominación arancelaria;
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- Mantener y controlar los registros, ejecutar y promover acciones administrativas y promover acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses así como, recargos y multas cuando corresponda;
- Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, y las demás leyes tributarias y aduaneras;
- Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;
- Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las

medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación;

- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;
- Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;
- Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley;
- Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria;
- Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos;
- Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público;
- Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria;

- Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes;
- Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta Única Nacional en el Banco de Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida;
- Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción; y
- Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios. (Decreto Número 1-1998, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998)

2.4.3. El Banco de Guatemala como actor en la devolución del crédito fiscal

En el régimen general, el papel del Banco de Guatemala es hacer efectiva la devolución de crédito fiscal a los exportadores o para aquellas personas que hubieran vendido bienes o prestado servicios a personas exentas del Impuesto al Valor Agregado, si la SAT formula ajustes al crédito Fiscal solicitado, deberá notificar y emitirá la autorización por el saldo no ajustado para que el Banco de Guatemala proceda a hacer efectiva la devolución, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la recepción del informe enviado por la Administración Tributaria.

En el Régimen Especial el papel que desempeña el Banco de Guatemala es, ser la entidad a la cual los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que se encuentre inscritos en dicho régimen deben presentar la solicitud del Crédito Fiscal IVA.

Siento facultad del Banco de Guatemala aperturar una cuenta específica denominada “Fondo IVA” para la devolución del crédito fiscal a los exportadores, esta cuenta será acreditada con los recursos que deberá separar de la cuenta denominada “Gobierno de la República Fondo Común”, el mínimo para dicha cuenta deberá ser del (8%) de los ingresos que son depositados diariamente en concepto del Impuesto al Valor Agregado. (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

“Posteriormente el Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en este régimen especial de devolución, una vez comprobado el registro, procesará la solicitud y dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación vigente, luego trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria si corresponde la devolución, la hará efectiva total o parcialmente al exportador dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso que dicho informe no se reciba dentro del plazo establecido para el efecto, el Banco de Guatemala deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo establecido para realizar la auditoría de gabinete, en ambos casos la devolución se hará por medio de cheque no negociable o con acreditamiento a la cuenta del banco que designó el exportador”. (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992)

2.5. Definiciones técnicas

- a) Definición de impuesto: “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. (Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas, Art. 11)

- a) Definición de exportación de bienes: Exportación de bienes: se entiende 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 Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992, Art. 2 numeral 4)
- b) Definición del crédito Fiscal: “El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período”. (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 1992, Art. 15)

2.6. Otras definiciones

- a) “Definición de impuestos indirectos: “Impuestos al consumo, como por ejemplo los impuestos al valor agregado, sobre los ingresos brutos, internos y aduaneros”. (Benchimol, Bustinduy, & Grenabuena, 2007)
- b) Definición de empresa: “Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”. (Diccionario de la Real Academia Española [versión electrónica], 2018).
- c) Concepto de exportador: Es toda persona o empresa que vende un producto de un país a otro.
- d) Definición de reciclar: “Someter un material usado a un proceso para que se pueda volver a utilizar”. (Diccionario de la Real Academia Española [versión electrónica], 2018)

3. Metodología

3.1. Definición del problema

El lento proceso para retornar el monto pagado por los exportadores correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, las limitaciones en cuanto al número del personal que posee la Administración Tributaria y el insuficiente monto asignado para cubrir las solicitudes de devolución del crédito fiscal, es la problemática que viven día a día los exportadores y que afecta la disponibilidad de capital de trabajo de las empresas objeto de estudio.

3.2. Justificación

Debido a la importancia en la actualidad de la conservación del medio ambiente y el auge de las empresas exportadoras de material para reciclar principalmente cartón y plástico se hace necesario identificar los principales problemas que enfrentan estas empresas exportadoras al realizar el procedimiento vigente durante el año 2019 en el departamento de Guatemala para realizar la solicitud de devolución del Crédito Fiscal-IVA- Régimen General y Régimen especial, proporcionando una guía que identifique los principales problemas, o los problemas más frecuentes y su posible alternativa de solución, que conlleve a una devolución fiscal menos compleja y más rápida.

3.3. Delimitación o alcance del trabajo profesional

El trabajo profesional de graduación se realizará en cuatro empresas exportadoras de material para reciclar cartón y plástico, ubicadas en el departamento de Guatemala.

3.4. Objetivos

3.4.1. Objetivo general

Determinar los principales problemas que enfrentan las empresas exportadoras de materiales para reciclaje (cartón y plástico) en el departamento de Guatemala, al realizar el procedimiento vigente durante el año 2019 para la solicitud de devolución del

Crédito Fiscal-IVA- Regímenes General y Especial, proporcionando posibles alternativas de solución.

3.4.2. Objetivos específicos

1. Analizar el marco legal vigente del procedimiento en los regímenes general y especial durante el año 2019 para la solicitud devolución del Crédito Fiscal -IVA-, para empresas exportadoras de materiales para reciclaje (cartón y plástico) en el departamento de Guatemala.
2. Determinar los factores externos al contribuyente que afectan la devolución del Crédito Fiscal -IVA- Régimen General y Régimen Especial para empresas exportadoras de materiales para reciclaje (cartón y plástico) durante el año 2019 en el departamento de Guatemala.
3. Elaborar una guía, con los principales problemas que presentan empresas exportadoras de materiales para reciclaje (cartón y plástico) al realizar el procedimiento de solicitud para la devolución del crédito fiscal –IVA- Régimen General y Régimen Especial, proporcionando su posible alternativa de solución.

3.5. Sujeto del trabajo y objeto

3.5.1. Sujeto del trabajo

Cuatro empresas exportadoras de materiales para reciclaje (cartón y plástico)

a) Perfil empresa A, ubicada en la ciudad capital

Empresa ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, con más de 30 años de experiencia en el manejo de residuos reciclables, especialista en la recolección, clasificación y compactación de cartón y plástico.

Su compromiso es conservar el medio ambiente y los recursos naturales por medio de la recuperación y el aprovechamiento de los residuos reciclables de Guatemala.

b) Perfil empresa B, ubicada en la ciudad capital

Una empresa líder ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, comprometida en la conservación del medio ambiente, por medio de la recolección de materiales reciclables.

Su objetivo principal es fomentar día con día la toma de conciencia en sus colaboradores y proveedores, por medio de la captación de desechos sólidos para reciclar, ya que con esto disminuye la contaminación y se garantiza la vida del planeta.

c) Perfil empresa C, ubicada en el municipio de Mixco

Es una compañía líder en Latinoamérica con soluciones de reciclaje, ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala, cuenta con experiencia, garantizando la satisfacción de sus clientes.

Ofrece servicios integrales basados en una mecánica de selección y procesamiento de productos industriales y comerciales, controlada a detalle; a través de ella se ofrece la logística e implementación.

d) Perfil empresa D, ubicada en el municipio de Villa Nueva

Es una compañía global orientada al cliente, es una empresa de compromiso y conciencia ecológica que trabaja con un equipo humano y técnico altamente calificado, de forma permanente.

Ofrece servicios integrales de reciclaje en los sectores de comercio, industria, municipal y vivienda, a través del desarrollo de procesos, productos, tecnologías y servicios.

El corporativo se encuentra estratégicamente ubicado en Dalas, Texas con presencia internacional en México, Centroamérica, Estados Unidos.

3.5.2. Objeto

Procedimiento para la solicitud de devolución de crédito fiscal Régimen General y Régimen Especial de acuerdo al marco legal vigente en el año 2019.

3.5.3. Período histórico

Del 01 de enero 31 de diciembre de 2019.

3.5.4. Lugar de realización del trabajo profesional (ámbito geográfico)

El Estudio fue desarrollado en cuatro empresas exportadoras de materiales para reciclaje (cartón y plástico) que se encuentran ubicadas en los siguientes municipios del departamento de Guatemala.

Cuadro 2
Ámbito geográfico

Empresa objeto de análisis	Ubicación
Empresa A	Ciudad Capital
Empresa B	Ciudad Capital
Empresa C	Mixco
Empresa D	Villa Nueva

Fuente: Elaboración propia

3.5.5. Muestra

La muestra fue determinada a criterio del investigador, se envió carta a quince empresas exportadoras de material para reciclaje (cartón y plástico) que se encuentran ubicadas en el departamento de Guatemala, a través de las cuales se solicitó el permiso correspondiente para tener acceso a los expedientes con resolución durante el año 2019, así también, se solicitó el permiso para realizar la entrevista y el cuestionario al encargado de realizar la solicitud de devolución del crédito fiscal, IVA régimen general y régimen especial, de las 15 cartas enviadas solamente se obtuvo respuesta afirmativa de cuatro empresas para realizar la investigación correspondiente.

3.5.6. Unidad de análisis

Cuadro 3
Unidad de análisis

Empresa objeto de análisis	Unidad de análisis
Empresa A (Ciudad Capital)	Departamento de Contabilidad
Empresa B (Ciudad Capital)	Departamento de Contabilidad
Empresa C (Mixco)	Departamento de Contabilidad
Empresa D (Villa Nueva)	Departamento de contabilidad e Impuestos

Fuente: elaboración propia

3.6. Diseño, métodos, técnicas e instrumentos

3.6.1. Recursos humanos

Cuadro 4

Recursos humanos

Cargo	Cantidad	Actividades
Investigador	1	Desarrollo del Informe Profesional de Graduación
Contador General	4	Responder cuestionario
TOTAL	5	

Fuente: Elaboración propia

3.6.2. Recursos materiales

Cuadro 5

Recursos materiales

Recurso	Cantidad	Descripción
Equipo	1	Depreciación laptop
Equipo	1	Depreciación Teléfono celular
Vehículo	1	Traslado para realizar visitas a las empresas objeto de estudio.
Equipo	1	Depreciación Impresora
Suministros		Lapiceros, calculadora, marcadores, engrapadora, grapas, perforador, encuadernados, impresiones, etcétera.
Suministros		Tinta para impresora, papel
Equipos	1	USB para traslado de información
Combustible		Para traslados a empresas

Fuente: Elaboración propia

3.6.3. Recursos financieros

Cuadro 6
Recursos financieros

Concepto	Unidad de medida	Cantidad	Costo Unitario	Costo total
Recursos Humanos(costo hora hombre 50*12 horas)	horas	12	Q 50.00	Q 600.00
Recursos Físicos				
Laptop (Depreciación)	Meses	5	Q 100.00	Q 500.00
Teléfono celular (Depreciación)	Meses	5	Q 15.00	Q 75.00
Saldo para llamadas e internet	Meses	5	Q 150.00	Q 750.00
Vehículos (Depreciación)	Visitas	4	Q 100.00	Q 400.00
Impresora (Depreciación)	Meses	5	Q 10.00	Q 50.00
Útiles de oficina	Meses	5	15	Q 75.00
Tinta de impresora, papel	veces	5	Q 15.00	Q 75.00
USB	Unidad	1	Q 45.00	Q 45.00
Combustible	Visitas	4	Q 100.00	Q 400.00
Costo Total				Q 2,970.00

Fuente: Elaboración propia

3.7. Métodos

El Método deductivo, se utilizó al estructurar la discusión de resultados pues parte de lo general a lo particular, iniciando por el ámbito, situación actual de la industria, la empresa y unidad de análisis, así también la problemática para la solicitud de la devolución de crédito fiscal-IVA-, tanto en el régimen general como en el régimen especial se abordó desde lo general para terminar con la problemática que presentaron las cuatro empresas recicladoras de cartón y plástico al momento de realizar su solicitud de devolución de crédito fiscal.

3.8. Técnicas de investigación documental

Se utilizaron fichas de resumen, para extraer lo más importante de los libros, leyes, tesis y artículos de periódico consultados con el fin de facilitar el estudio de temas relacionados con la solicitud de devolución del crédito fiscal, fueron consultadas para realizar el análisis del procedimiento a seguir para solicitar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado tanto en el régimen general como en el régimen especial.

El análisis documental se realizó a través de la lectura, estudio e interpretación de libros, leyes, reglamentos, tesis, informes, estadísticas, artículos de periódico, documentos electrónicos, entre otros, que contienen información sobre el procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal-IVA-, régimen general y régimen especial en Guatemala.

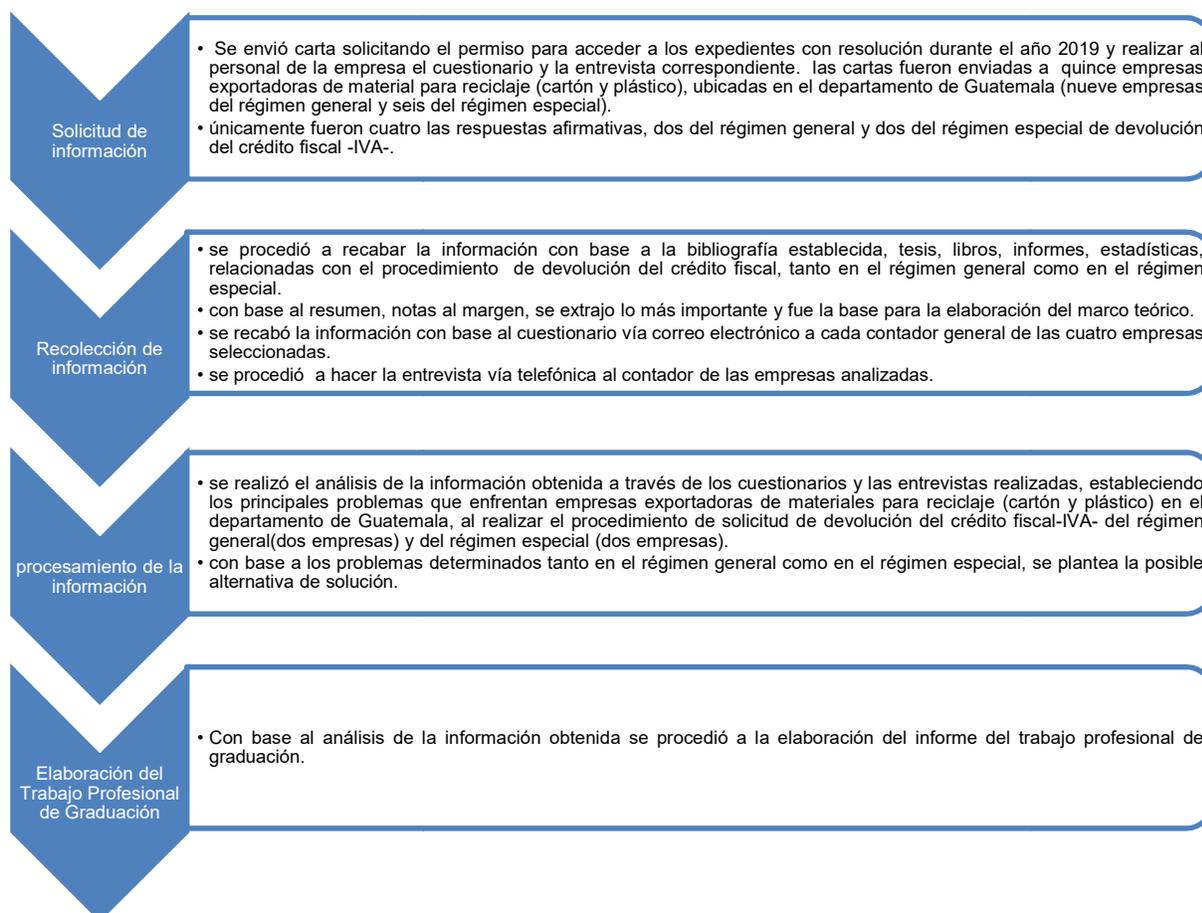
3.9. Técnicas e instrumentos de investigación de campo

La encuesta se realizó por medio de un cuestionario vía electrónica (anexo1), dirigido a los contadores generales de las empresas exportadoras de material para reciclaje (cartón y plástico) del departamento de Guatemala, seleccionadas a juicio del investigador.

La entrevista fue realizada por medio telefónico al personal involucrado en realizar la solicitud de devolución del crédito fiscal tanto para el régimen general como para el especial.

La guía de la entrevista y la guía del cuestionario fueron diseñadas de acuerdo a los objetivos planteados, para obtener información acerca de los problemas que han enfrentado cada una de las cuatro empresas objeto de estudio.

3.10. Procedimiento



4. Discusión de resultados

4.1. Ámbito de la industria recicladora

Es un conglomerado de industrias, integrado por empresas de los sectores de plástico, papel, cartón, vidrio, acumuladores, electrónicos, entre otros. Fundada en octubre de 2011, y adscrita a la Cámara de la Industria de Guatemala.

- Misión

Promover el desarrollo empresarial en la industria del reciclaje que les permita llevar a la sociedad una cultura que incentive la conservación del ambiente y fortalezca la economía.

- Visión

Ser líderes en el manejo ambientalmente responsable de materiales reciclables.

- Objetivos

- Ser reconocidos como un gremio representativo de recicladores en Guatemala.
- Promover una legislación que le dé mayores beneficios y oportunidades al gremio.
- Dignificar y tecnificar el trabajo de los recicladores a través de la generación de valor en los procesos realizados.
- Generar cambios en la conducta y conciencia individual y colectiva respecto a la conservación de los recursos naturales garantizando su preservación.

Los desechos sólidos se han convertido en materia prima sumamente rentable para varias empresas guatemaltecas. “Se estima que en el 2014 el impacto económico por exportaciones de residuos y desechos sólidos ascendió a US\$50 millones en

materiales reciclados como el papel, cartón, plásticos, chatarra, aluminio, entre otro”. (Vides, 2014)

“Por la exportación de plásticos reciclados más de 310 mil barriles de petróleo son ahorrados y con la exportación del reaprovechamiento de papeles y cartones se evita la deforestación de más de 1 millón de árboles”. (Vides, 2014)

4.2. Ámbitos de las empresas objeto de análisis

a) Ámbito empresa A

Es una empresa ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, creada en septiembre de 1989.

La empresa tiene más de 30 años de experiencia en el manejo de residuos reciclables, son especialistas en la recolección, clasificación y compactación de cartón y plástico.

- Misión

Conservar el medio ambiente y los recursos naturales por medio de la recuperación y el aprovechamiento de los residuos reciclables de Guatemala.

- Visión

Ser reconocidos a nivel nacional e internacional, como una empresa líder en el reciclaje de papel, cartón y otros materiales reciclables, creando centros de acopio en diferentes áreas del país, logrando esto a largo plazo y así poder brindar un servicio de beneficio a la sociedad.

- **Ámbito del departamento de contabilidad**

El departamento de contabilidad se encarga de registrar, clasificar y procesar la información de todas las transacciones efectuadas por la empresa, orienta y es responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El departamento está conformado por 4 personas:

- Contador General
- Asistente contable
- Asistente de Cuentas por cobrar
- Asistente de planillas y cuentas por pagar.

b) **Ámbito empresa B**

Empresa fundada en el año 2000, ubicada en la ciudad capital, departamento de Guatemala.

Es una empresa profesional, especializada en la recuperación y reciclaje de cartón y plástico. Comprometida con el medio ambiente, desarrollando, promoviendo y educando en el tema de los desechos sólidos y reciclaje.

- **Misión**

Ser el principal aliado de nuestros proveedores, brindándoles un elevado nivel de eficiencia y servicio, a través de atención, precisión y exactitud.

- **Visión**

Ser una organización líder de reciclaje en Centroamérica, comprometida con la excelencia, que satisface las necesidades de los clientes, con productos de alta calidad y beneficio ambiental.

- Objetivo

Su principal objetivo es fomentar día con día la toma de conciencia en sus colaboradores y proveedores, por medio de la captación de desechos sólidos para reciclar, ya que con esto se disminuye la contaminación y se garantiza la vida de nuestro planeta.

- Ámbito del departamento de contabilidad

El objetivo principal del departamento de contabilidad es reflejar en los estados financieros de la compañía, la imagen fiel de la empresa y cumplir con la normativa contable y fiscal. Velar por realizar los cierres de forma oportuna, preparar y pagar los impuestos según la legislación vigente.

El departamento está conformado por 5 personas:

- Contador General
- Asistente Contable
- Auxiliar contable I
- Auxiliar contable II
- Auxiliar contable III

c) Ámbito empresa C

Es una compañía líder en Latinoamérica con soluciones de reciclaje, ubicada en el municipio de Mixco, departamento de Guatemala, cuenta con 20 años de experiencia garantizando la satisfacción de sus clientes.

Ofrece servicios integrales basados en una mecánica de selección y procesamiento de productos industriales y comerciales, controlada a detalle; a través de ella se ofrece la logística e implementación.

- Misión

Ser una empresa que con calidad de trabajo y responsabilidad social ayude a conservar el medio ambiente, así mismo con el equipo humano y la maquinaria apropiada que poseen llene las expectativas de sus proveedores y se posicionan en el mercado como un icono de conciencia fomentando la cultura del reciclaje en nuestra sociedad.

- Visión

Ser reconocidos a nivel nacional e internacional, como una empresa líder en el reciclaje de papel, cartón y otros materiales reciclables, creando centros de acopio en diferentes áreas del país, logrando esto a largo plazo y así poder brindar un servicio de beneficio a la sociedad.

- Ámbito del departamento de contabilidad

El departamento de contabilidad es el responsable de elaborar los registros contables y estados financieros, aplicando principios contables vigentes, manteniendo actualizado los registros contables para generar información oportuna. Elabora las declaraciones de impuestos de forma oportuna y según calendario tributario.

El departamento está conformado por 4 personas:

- Contador General
- Encargado de planillas y RRHH
- Encargado de cuenta por cobrar y facturación
- Auxiliar contable

d) **Ámbito empresa D**

Es una compañía global orientada al cliente, es una empresa de compromiso y conciencia ecológica que trabaja con un equipo humano y técnico altamente calificado, de forma permanente.

Ofrece servicios integrales de reciclaje en los sectores de comercio, industria, municipal y vivienda, a través del desarrollo de procesos, productos, tecnologías y servicios.

Su corporativo se encuentra estratégicamente ubicado en Dallas Texas con presencia internacional en México, Centro América, Estados Unidos.

- **Misión**

Proveer soluciones integrales para el manejo sostenible de materiales reciclados con productos y servicios innovadores, de calidad, eficientes y rentables para nuestros socios ambientales, clientes y accionistas, mejorando la calidad de vida de la sociedad, de nuestros colaboradores y en beneficio del medio ambiente.

- **Visión**

Ser la empresa líder en Latinoamérica en el manejo integral de materiales reciclables con programas, productos y servicios sostenibles de excelencia, comprometida con el bienestar del medio ambiente y la sociedad.

- **Ámbito del departamento de contabilidad e impuestos**

El departamento de contabilidad e impuestos es el responsable de preparar y presentar periódicamente a la Gerencia General, los informes que reflejen la situación financiera de la empresa: Registrar todas las transacciones de la compañía, para generar los

siguientes reportes: Balance General, Estado de Resultados, Informes financieros, Flujos de caja, conciliaciones bancarias, entre otros.

Llevar el registro de las planillas de los salarios y la administración de temas de RRHH, realizar los cálculos necesarios para generar las declaraciones de impuestos para el cumplimiento oportuno de todas las obligaciones fiscales de la empresa.

Está conformado por 4 personas:

- Contador General
- Auxiliar contable
- Facturación y cuentas por cobrar
- Asistente de planillas

4.3. Período de realización del trabajo

Del 4 de Mayo al 31 de agosto de 2020

4.4. Período analizado

01 de enero al 31 de diciembre 2019

4.5. Situación de la devolución del crédito fiscal durante el año 2019 en el Régimen General y Régimen Especial

La devolución del crédito fiscal es un derecho legítimo del exportador, que puede reclamar por medio de la solicitud de devolución, presentando la documentación legal correspondiente en el plazo de cuatro años que le otorga el artículo cuarenta y siete del Código Tributario.

Sin embargo, a pesar de ser un derecho del contribuyente en los últimos años han surgido varias investigaciones que han dejado en evidencia las demoras significativas

que se dan en la devolución del crédito fiscal por la falta de cumplimiento por parte del gobierno con respecto a los plazos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El análisis del trabajo se realizó partiendo de la situación actual de la devolución del crédito fiscal en el Régimen General y Régimen Especial, para luego enumerar los problemas detectados en cada una de las cuatro empresas objeto de análisis según el régimen de devolución en el que se encuentren inscritas.

El Régimen General de devolución de crédito fiscal es el más afectado con la acumulación de la presa de expedientes, en el cuadro 7 se puede observar que año con año aumenta la presa, en el año 2016 la presa acumulada llegó a 2683 expedientes y únicamente fueron nombradas 443 auditorías por parte de la Administración Tributaria.

En el último trimestre del año 2017 y parte del 2018 la Superintendencia de Administración Tributaria presentó un Plan Emergente de Devolución de Crédito Fiscal con el que se agilizó la presa de dos mil seiscientos setenta expedientes (2670) que estaban pendientes de resolver correspondientes al período 2013, 2014 y 2015.

Con respecto al tiempo para aquellos exportadores que ingresaron su solicitud en el 2013 se está hablando de cuatro (4) años en los cuales el gobierno retiene su capital de trabajo, cuando el plazo para la autorización de la devolución en el Régimen General establecido en la Ley del IVA es de 30 días hábiles para el período trimestral, 60 días hábiles para el período semestral y de cinco (5) días hábiles para hacer efectiva la devolución por parte del Banco de Guatemala.

Cuadro 7
 Acumulación presa de expedientes Régimen General
 Período 2013-2019

Año	Ingresos	Auditorías Nombradas	Saldo al año siguiente	presa
2013	1051	626	425	1861
2014	967	740	227	2088
2015	919	735	184	2272
2016	854	443	411	2683
2017	700	1748	-1048	1635
2018	959	922	37	1672
Desistimientos y otros			-173	1499
2019	943	802	141	1640
Presa publicada al 31 de diciembre de 2019				1640

Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de (Hernández, 2020)

En lo que respecta al proceso de devolución del crédito fiscal del IVA a los exportadores, y de acuerdo con la información proporcionada por la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, han ingresado 1515 solicitudes que representa un monto total autorizado Q 1,105.69 millones (Régimen General y Régimen Especial) para el período de enero a septiembre de 2019, información publicada en el portal Web de la SAT y que se detalla en el cuadro siguiente:

Cuadro 8

Devolución del crédito fiscal autorizado a los exportadores

De enero a septiembre 2019

Cifras expresadas en millones de quetzales

Mes	Enero		Febrero		Marzo		Abril		Mayo		Junio		Julio		Agosto		Septiembre		TOTAL	
	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto	cantidad solicitudes	Monto
Régimen Especial	102	49.75	98	43.63	96	49.45	101	53.37	110	51.81	115	47.50	111	54.34	108	41.54	127	57.97	968	456.36
Régimen General	84	63.36	93	73.03	26	30.31	65	71.80	56	63.28	54	122.52	79	82.87	40	31.58	50	135.16	547	649.33
Autorizadas	186	113.11	191	116.66	122	79.76	166	125.17	166	115.09	169	170.02	190	137.21	148	73.12	177	193.13	1515.00	1105.69

Fuente: Elaboración propia, con base a datos de la Intendencia de fiscalización
*información según comunicado del 10 de Octubre de 2019

Es importante mencionar las limitaciones en cuanto al número de personal que existe en la Administración Tributaria para realizar las auditorías por la alta demanda de solicitudes de crédito fiscal y de esta manera agilizar los procesos y el traslado al Banco de Guatemala en el plazo establecido en la ley, para que sea el Ministerio de Finanzas Públicas el encargado de resolver los saldos pendientes de devolver a los contribuyentes.

Al 31 de agosto de 2017 la Unidad de Información Pública de la SAT –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. (Medina & Roldán, 2018)

Al veintidós de septiembre de 2020 según el expediente de la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria -UIPSAT- número 1909-2020, la Administración Tributaria cuenta con 118 empleados asignados para atender las solicitudes de devolución de crédito fiscal en los cuatro regímenes que existen actualmente.

Si nos damos cuenta en 3 años (agosto 2017 a septiembre 2020) la SAT ha contratado a 25 empleados para atender los 4 regímenes existentes en la actualidad, y la presa en el Régimen General crece año con año, siendo la presa al 31 de diciembre del año 2019 de 1640 expedientes según datos proporcionados por el Intendente de Fiscalización Oscar Hernández en el Webinar, funcionamiento de la devolución del crédito fiscal a través del Régimen Especial Electrónico.

Cuadro 9

Presencia de solicitudes de devolución de crédito fiscal Régimen General

Al 30 de septiembre 2019

Año de ingreso a la SAT	Datos al 31 de agosto		Solicitudes ingresadas en el mes de reporte	Monto de las solicitudes ingresadas en el mes de reporte	Datos al 30 de septiembre	
	Solicitudes registradas	Monto solicitado			Solicitudes registradas	Monto Solicitado
2017	114	66,315,075.89			61	40,831,479.08
2018	846	1,009,556,660.67			826	940,379,516.67
2019	582*	893,315,077.39*	109	129,818,790.76	691	1,023,133,868.15
TOTAL	1542	1,969,186,813.95	109	129,818,790.76	1578	2,004,344,863.90

Fuente: Elaboración propia con información de comunicación del 10 de octubre del 2019.

*El saldo al mes de agosto del 2019 disminuye en 7 expedientes por un monto de Q.7, 422,192.25 por corresponder a anexos a solicitudes de devolución de crédito fiscal ya existentes.

De acuerdo con la publicación del Informe Circunstanciado al 30 de septiembre de 2019, la presa de expedientes era de 1,578; con un monto solicitado de Q 2,004,344,863.90 millones.

Cuadro 10

Presencia de pagos pendientes a exportadores

Período de enero a mayo del 2019

Cifras expresadas en millones de quetzales

Mes	Autorizado por SAT	Pagado por BANGUAT	Pendiente de pago
ENERO	175.0	167.9	7.10
FEBRERO	157.1	148.7	8.44
MARZO	103.3	93.3	10.01
ABRIL	122.5	86.9	35.59
MAYO	161.4	59.9	101.48
TOTALES	719.4	556.7	162.62

Fuente: Elaboración propia con datos del MINFIN

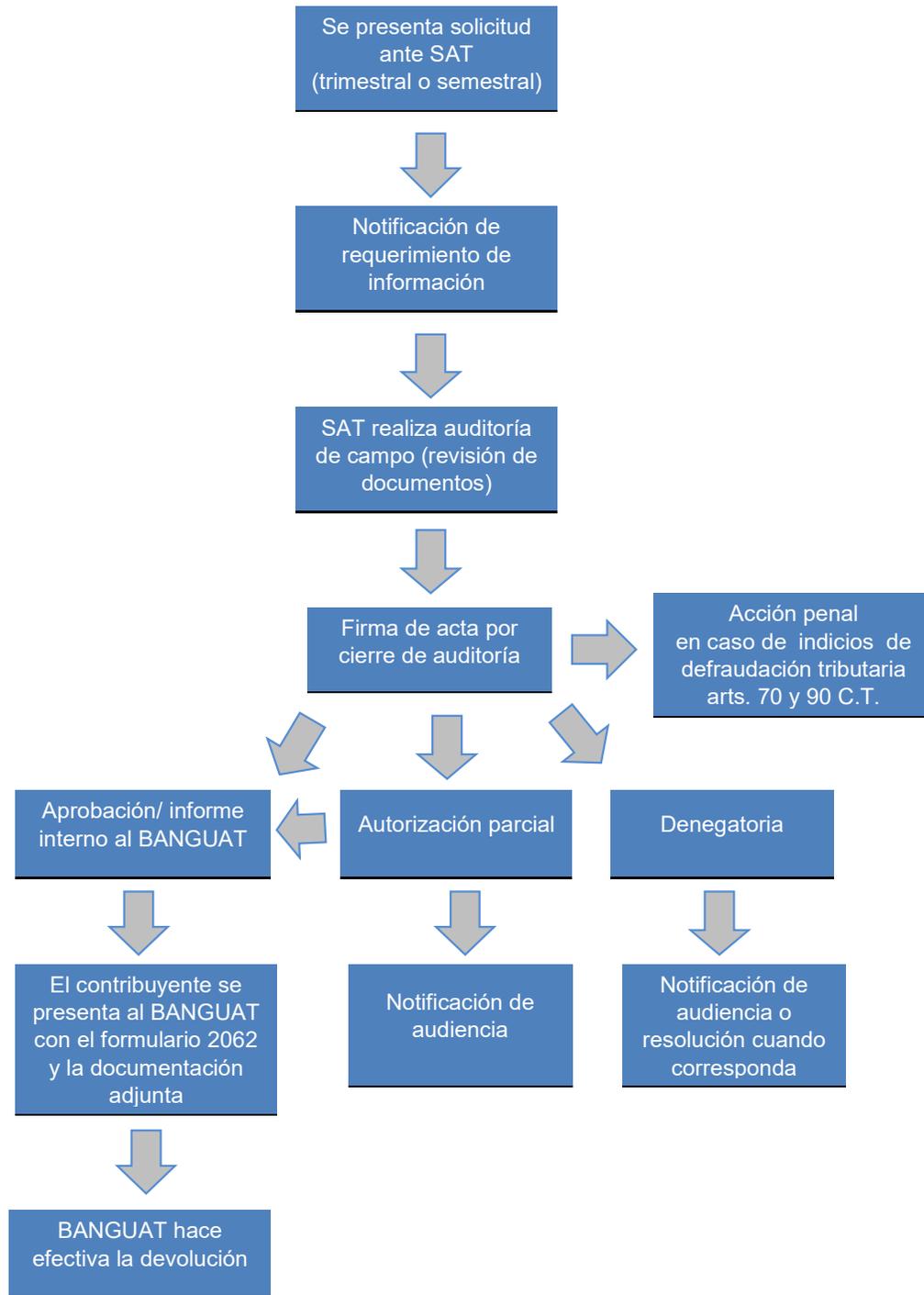
De acuerdo al cuadro 10, la Superintendencia de Administración Tributaria ha autorizado para el período de enero a mayo de 2019 un monto de devolución de crédito fiscal a los exportadores por Q719.4 millones, sin embargo, el Banco de Guatemala cumplió con un 77% del pago correspondiente, que equivale a Q556.7 millones,

incumpliendo con el plazo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de hacer efectivo el pago dentro de los 5 días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

El informe del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales titulado “La devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores. Principales problemas y recomendaciones para solucionarlos”, indica que 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.

Flujograma 1

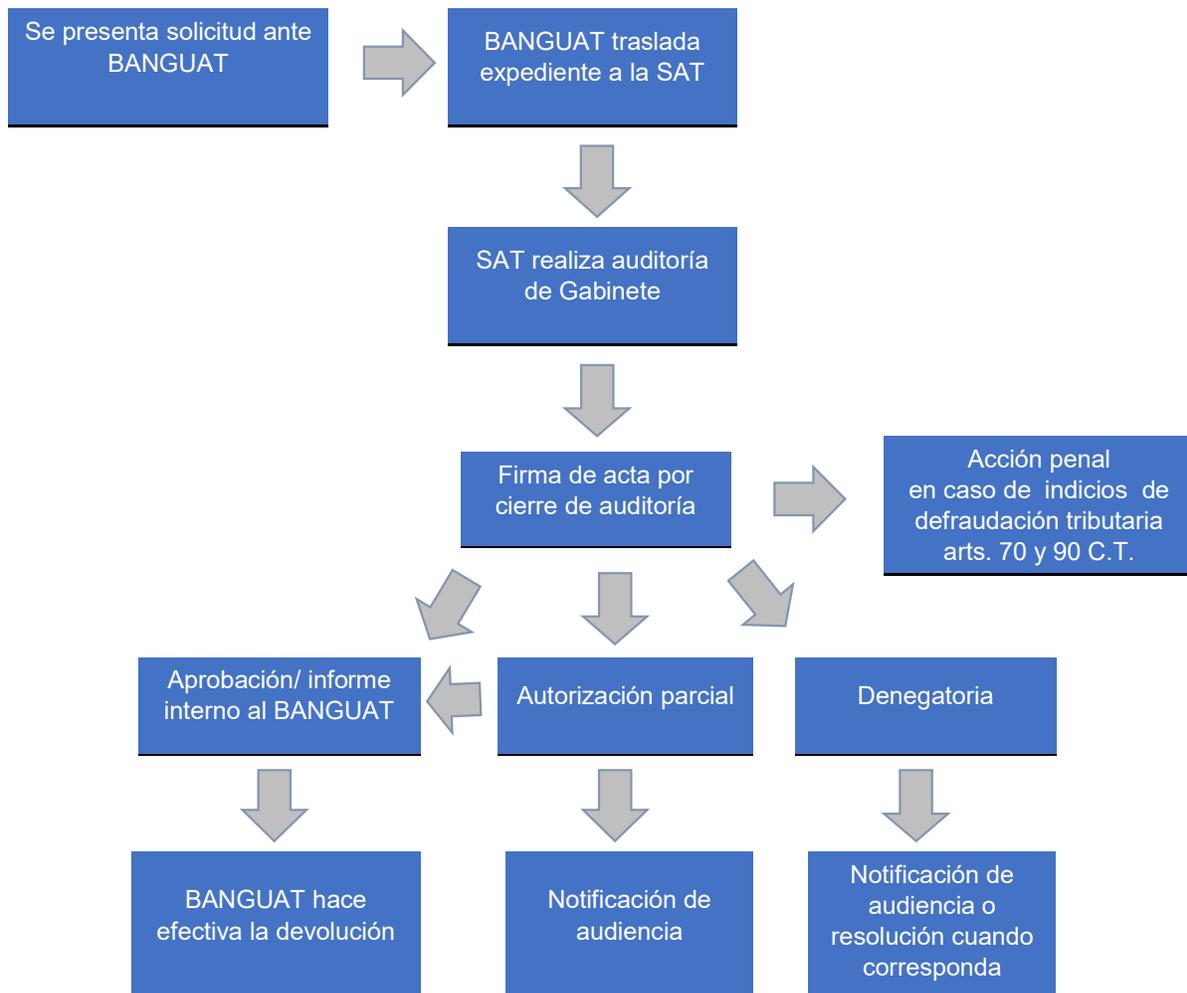
Procedimiento para la solicitud de devolución del crédito fiscal Régimen General
Contemplado en el artículo 23 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado



Fuente: elaboración propia con base al artículo 23 "A" de la Ley del IVA

Flujograma 2

Procedimiento para la solicitud de devolución del crédito fiscal Régimen Especial
Contemplado en el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado



Fuente: Elaboración propia, con base al artículo 25 de la ley del IVA

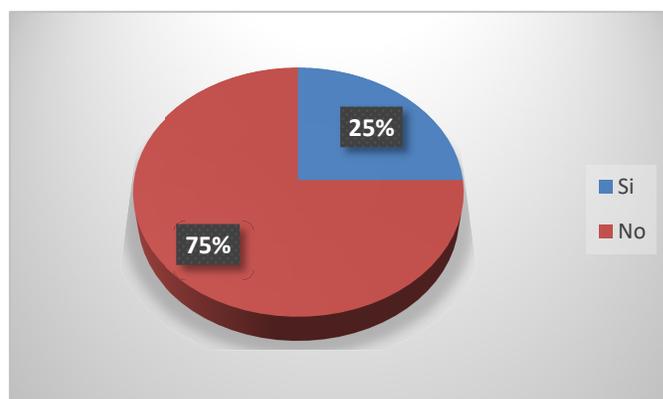
4.6. Hallazgos generales en las cuatro empresas objeto de análisis

Los hallazgos encontrados con base a la información obtenida por medio del cuestionario y la entrevista realizada al contador general de cada una de las cuatro empresas objeto de análisis en el mes de mayo de 2020 son los siguientes:

- a) Falta de conocimiento por parte del personal a cargo de realizar el procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal: El 75% de los contadores no posee pleno conocimiento de las operaciones que se encuentran sujetas a la devolución del crédito fiscal.

Gráfica 1

Conocimiento de las operaciones sujetas a la devolución del crédito fiscal

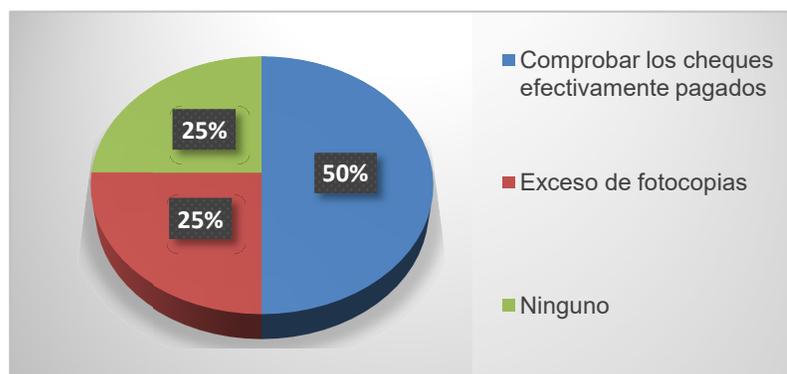


Fuente: Elaboración propia con datos de las empresas A,B,C y D

- b) Problemática en la documentación para la solicitud de devolución del crédito fiscal: Dos de los cuatro contadores entrevistados tuvieron problemas para comprobar que los cheques ya habían sido efectivamente pagados por el banco a los proveedores, para uno de los contadores la problemática la tuvo con el exceso de fotocopias para preparar los expedientes, sin embargo uno de los contadores entrevistados indicó no haber tenido problema con la documentación.

Gráfica 2

Problemática en la documentación para la solicitud de devolución del crédito fiscal



Fuente: Elaboración propia con datos de las empresas A,B,C y D

- c) No existe capacitación por parte del Estado: Las cuatro empresas objeto de análisis indicaron desconocer que la Superintendencia de Administración Tributaria haya impartido alguna capacitación con relación al tema de la devolución del crédito fiscal tanto para el Régimen General como para el Régimen Especial
- d) Control Interno deficiente:
- No poseen políticas establecidas para el pago a proveedores en un plazo menor a 90 días para régimen general y menor a 60 días para el régimen especial.
 - No verifican que las Ducas se encuentren perfeccionadas.
 - Reportan facturas de pequeños contribuyentes
 - No verifican en la aplicación Disuasiva que sus proveedores se encuentre omisos, no localizados o que tengan expedientes en la Intendencia de Asuntos jurídicos de la Administración Tributaria.

- No verifican que la factura indique en forma detallada el concepto del material, las unidades y valor de la compra.
- e) Ajustes realizados por la Administración Tributaria en las solicitudes de devolución de crédito fiscal:
- El proveedor no cumplió con su obligación de pagar el IVA.
 - El concepto de algunas facturas no era claro.
 - Para el auditor de SAT, existían gastos que no se relacionaban con el proceso productivo de la empresa.
 - DUCA no perfeccionada. El perfeccionamiento de la DUCA es el procedimiento que sirve para garantizar el ingreso de mercancías al país importador y realizar el cruce de datos con la salida de la mercancía. El exportador o el agente aduanero debe solicitar a la SAT la liquidación de las Ducas, entonces la SAT verifica la Duca contra los datos consignados ante el país importador y si el país da una respuesta positiva, la SAT cambia el estado de la Duca a “liquidada” y coloca firma y sello para que el documento sirva como soporte en la solicitud de devolución del crédito fiscal.
- f) Inconformidad con los ajustes realizados: dos de las empresas objeto de análisis contestaron que no estaban de acuerdo con los ajustes realizados por la Administración Tributaria pero no utilizaron su derecho de defensa porque consideraban que debían contratar asesores para iniciar el proceso administrativo, lo cual implicaba más tiempo, costo adicional y debido a que los ajustes no eran materiales, evaluaron costo-beneficio y pues decidieron no continuar con el proceso.
- g) Fuentes de financiamiento externo: Las cuatro empresas poseen préstamos con bancos del sistema nacional.

h) Contratación de asesoría profesional para la realización de la solicitud del crédito fiscal: Las cuatro empresas objeto de análisis concuerdan que es necesario pagar el acompañamiento de profesionales con experiencia y dominio del tema, sin embargo, la misma empresa realiza la labor operativa, documentando, fotocopiando, cotejando etc. Esto debido a que las firmas contables y los profesionales independientes, al asignar personal para realizar el trabajo de campo, incrementan considerablemente el costo de la solicitud de crédito fiscal, llegando a representar hasta un 25% del monto total recuperado, por lo tanto, las empresas contratan más un acompañamiento y validación de los datos consignados en la solicitud.

4.6.1. Hallazgos Régimen General de devolución del crédito fiscal (Empresa C y Empresa D)

a) Lento retorno de la devolución del crédito fiscal, por el incumplimiento del plazo por parte de la Administración Tributaria para resolver: A continuación se presenta el siguiente ejercicio práctico realizado en la empresa C, con el fin de establecer la fecha en que la Administración tributaria debió resolver la solicitud de devolución del crédito fiscal realizada por la empresa el 2 de mayo del año 2018, con base al plazo legal establecido en el artículo 23 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.

Cuadro 11

Plazo legal para la devolución del crédito fiscal Régimen General

Período a solicitar: Enero-Marzo 2018

Vencimiento de la declaración para el pago del IVA : 30 de abril 2018

Los plazos se computan según los colores de las fechas

- Se presentó la solicitud de devolución del crédito fiscal ante la SAT el 2 de Mayo de 2018
- La Administración Tributaria tiene 30 días hábiles por ser período trimestral, para verificar la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal y dar la autorización total, parcial o denegar la devolución.
- Suponiendo el Banco de Guatemala recibe el informe de la SAT el 14 de junio 2018, sí corresponde la devolución tiene 5 días hábiles siguientes a la recepción del informe

Días hábiles mayo 2018					Días hábiles junio 2018				
Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes
	1	2	3	4					1
7	8	9	10	11	4	5	6	7	8
14	15	16	17	18	11	12	13	14	15
21	22	23	24	25	18	19	20	21	22
28	29	30	31		25	26	27	28	29

Fuente: Elaboración propia con base al artículo 23 "A" de la Ley del IVA

La solicitud de devolución del crédito fiscal fue presentada a la Administración Tributaria el 2 de mayo de 2018, con base al plazo establecido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado la devolución del crédito fiscal por parte de la Administración Tributaria debía resolver como fecha máxima el 13 de junio de 2018, suponiendo que el 14 de junio el Banco de Guatemala recibe el informe por parte de la Administración Tributaria autorizando la devolución, tiene 5 días hábiles para hacer efectiva la devolución, sin embargo, en la en visita realizada al contador general el 25 de enero de 2020, indica que 19 meses después de vencido el plazo legal para la devolución aún no se les ha realizado la auditoría por parte de la Administración Tributaria.

- b) Incumplimiento del plazo por parte del Banco de Guatemala para hacer efectiva la devolución: En el cuadro 12 se puede observar que no se cumplió el plazo establecido en la ley para la realización de la devolución del crédito fiscal

solicitado, cabe destacar que la empresa D, realizó su solicitud 5 meses después del plazo que otorga la ley para solicitarlo.

Otro aspecto importante es que, las solicitudes de devolución del crédito fiscal ya habían sido autorizadas por la Superintendencia de Administración tributaria y el Banco de Guatemala no realizó la acreditación en los cinco (5) días hábiles que establece el artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

A pesar, que son recursos financieros que no le pertenecen al Estado sino al contribuyente y que realmente disminuye la disponibilidad del capital de trabajo.

Cuadro 12

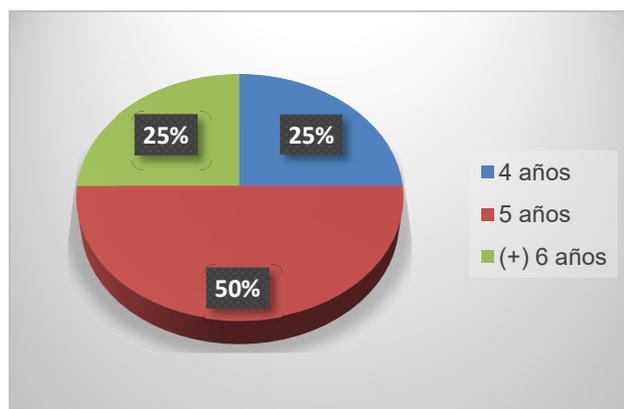
Análisis sobre el tiempo de acreditación por parte del Banco de Guatemala

Empresa	Período Solicitado	Fecha de solicitud	Auditoría	Devolución autorizada	Acreditación en cuenta bancaria
Empresa C	Enero-marzo 2016	10 de Junio 2016	agosto 2018	12 de octubre 2018	12 de Marzo 2019
Empresa D	Enero -Junio 2014	7 de enero 2015	octubre 2017	diciembre 2017	8 de Mayo 2018

Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de las empresas C y D

Gráfica 3

Lento retorno de la devolución del crédito fiscal en el Régimen General



Fuente: Elaboración propia con datos de la empresa C y D

En las empresas objeto de análisis en promedio un 50% de los expedientes de solicitud de devolución de crédito fiscal han tardado 5 años en ser efectivamente acreditados, otro 25% de las solicitudes tardaron 4 años y un 25% sobrepasaron los 6 años para ser acreditados, éstos datos proporcionados no concuerdan con los plazos establecidos por la Ley del IVA siendo el Régimen General el más afectado en cuanto al lento retorno de la devolución del crédito fiscal.

- c) Gasto por legalización de la documentación a presentar al Banco de Guatemala: Las dos empresas que realizan el procedimiento de solicitud devolución del crédito fiscal al momento de realizar la entrevista concordaron que, además que el gobierno retiene su capital de trabajo, para que les hicieran efectiva la devolución por parte del Banco de Guatemala, era necesario la presentación del formulario SAT-2062, el cual debe de ir acompañado de la fotocopia legalizada del Documento Personal de Identificación (DPI), fotocopia legalizada del nombramiento del representante legal y la fotocopia legalizada de la inscripción en el registro mercantil del representante legal, lo cual al momento de legalizarlas representa un gasto adicional que ellos deben de solventar y en el caso de la empresa D, nos indicó que en esa oportunidad eran 6 solicitudes las que les iban a hacer efectivas, entonces les dijeron que la documentación era por cada solicitud, estamos hablando de dieciocho fotocopias legalizadas a Q.200.00 cada documento, nos da un total de Q. 3,600.00, lo que representa un gasto adicional para recuperar el dinero que les corresponde.
- d) Fuentes de financiamiento externas: La empresa D, dentro de su plan anual de crecimiento para el año 2018, propuso una inversión en máquinas compactadoras de cartón, para incrementar su producción, sin embargo al no contar con capital disponible, optó por realizar un préstamo en un banco nacional.

Cuadro 13

Análisis del costo de la compra de maquinaria

Empresa	Monto pendiente de Devolución al 31/12/2017	Inversión en Máquinaria 2018	Préstamo por la compra de Maquinaria
Empresa D	Q 983,547.78	Q 389,836.74	Q350,000.00

Fuente: Elaboración propia con datos de la empresa D

Cuadro 14

Intereses generados por el préstamo para la compra de maquinaria

Año	Monto Intereses
2018	Q 34,592.28
2019	Q 22,131.93
2020	Q 8,174.48
Costo total Préstamo	Q 64,898.69

Fuente: Elaboración propia con datos de la empresa D

Cuadro 15

Impacto financiero

Costo de la maquinaria (si se cumplieran los plazos de devolución)	Costo de la maquinaria (por no cumplir los plazos de devolución)	Aumento en el Costo de la maquinaria	% de aumento en el costo de la maquinaria
Q 389,836.74	Q 454,735.43	Q 64,898.69	17%

Fuente: Elaboración propia con datos de la empresa D

La empresa D, al 31 de diciembre de 2017 tenía un monto pendiente de devolver por crédito fiscal de Q 983,547.78, dicho monto cubría el valor total de la maquinaria comprada en enero de 2018 (Q 389,836.74), al no disponer de ese efectivo recurrió a fuentes de financiamiento externo que incrementaron el costo

de la maquinaria en un 17%, por lo tanto el incumplimiento en el plazo para la devolución del crédito fiscal, sí impactó financieramente a la empresa.

- e) Contratación de servicios de asesoría: el contador general de la empresa C, indicó que le hicieron un ajuste por Q. 83, 748.75, por lo tanto, la empresa decidió contratar los servicios de una firma de auditoría para evacuar la audiencia y demostrar que la empresa estaba en lo correcto, esta acción incrementó el costo por parte de la empresa debido a que el profesional encargado de realizar la evacuación cobró un 9% del monto del ajuste, equivalente a Q 7537.38.

- f) Falta de actualización por parte del personal a cargo de realizar el procedimiento de solicitud de devolución: El personal responsable de realizar el procedimiento de solicitud de devolución del crédito fiscal de la empresa C y de la empresa D, desconocía que desde el 28 de febrero de 2019, la Administración Tributaria tiene a disposición del contribuyente el “Formulario Electrónico de Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal Régimen General” SAT-2125.

4.6.2. Hallazgos Régimen Especial de devolución del crédito fiscal (Empresa A y Empresa B)

- a) Incumplimiento de los plazos: Análisis sobre el conteo del plazo para la devolución del crédito fiscal Empresa A

Cuadro 16

Plazo legal para la devolución del crédito fiscal Régimen Especial

Período a solicitar: Enero 2019

Vencimiento de la declaración para el pago del IVA : 28 de Febrero 2019

Los plazos se computan según los colores de las fechas

- La solicitud de devolución se presentó ante el Banco de Guatemala el 1 de marzo de 2019
- El Banco de Guatemala previo a dar curso a la solicitud deberá verificar, si el exportador está vigente ante la SAT, en el Régimen Especial de devolución de crédito fiscal
- Cuando ya se haya comprobado el registro, tendrá cinco días hábiles siguientes, para verificar el cumplimiento de los requisitos de la declaración jurada de solicitud de devolución y los requisitos para la actualización del registro de exportadores ante la Dirección.
- Efectuada la verificación se traslada la solicitud a la SAT, teniendo 30 días hábiles como máximo para realizar la Auditoría de Gabinete.
- Días inhábiles por asueto de semana santa
- El Banco de Guatemala, si corresponde la devolución tiene cinco (5) días hábiles para hacer efectiva la devolución, después de recibido el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Días hábiles marzo 2019					Días hábiles abril 2019				
Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes
				1					
4	5	6	7	8	1	2	3	4	5
11	12	13	14	15	8	9	10	11	12
18	19	20	21	22	15	16	17	18	19
25	26	27	28	29	22	23	24	25	26
					29	30			

Fuente: Elaboración propia con base al artículo 25 de la Ley del IVA

Cabe resaltar que al realizar el conteo del plazo para la devolución del crédito fiscal correspondiente al mes de enero del 2019, se evidencia que al contribuyente le fue devuelto el impuesto pagado durante el mes de febrero 2019, cuarenta días hábiles después (no se está tomando en consideración el

asuetos de Semana Santa) contados después de la presentación de la solicitud de devolución ante el Banco de Guatemala el día 1 de marzo de 2019.

b) Ajuste por pago a proveedores en un plazo mayor a 60 días:

En el mes de enero a la empresa A, se le realizó un ajuste por un monto de Q. 25,700.35 debido a que, el contribuyente realizó una negociación con un proveedor para obtener un crédito mayor a 90 días, lo cual al momento de que, la SAT realizó el requerimiento del comprobante de pago, no se pudo demostrar que el pago fue efectivamente realizado, por lo tanto, la Administración Tributaria realizó el ajuste.

c) No poder solicitar el cien por ciento de la devolución del crédito fiscal –IVA-:

En la entrevista telefónica realizada en mayo de 2020 al contador general de la empresa A y al contador general de la empresa B, ambos concuerdan que sus empleados no solamente deben conocer el procedimiento de solicitud de devolución por medio del régimen especial, sino también, el procedimiento del régimen general, debido a que el artículo 25 de la ley del impuesto al valor Agregado establece que, únicamente puede solicitar un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00), por lo tanto, deberá realizar la solicitud ante la SAT del cuarenta por ciento (40%) o del veinte y cinco por ciento (25%), según corresponda por medio del Régimen General.

- d) Incremento de costo por asesoría externa para realizar la solicitud de devolución del crédito fiscal:

Cuadro 17

Costo por asesoría externa

Empresa	Período solicitado	Monto devuelto	Honorarios asesor externo	% de incremento al costo
A	ENERO 2019	Q 222,984.22	Q 33,447.63	15%
B	ENERO 2019	Q 188,220.44	Q 22,586.45	12%

Fuente: Elaboración propia con datos de la empres A y B

Con base al expediente de solicitud de devolución de crédito fiscal correspondiente al mes de enero 2019, las empresas A y B contrataron los servicios de un asesor externo, quien verifica que se cumplan los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que soportan el crédito fiscal solicitado, los honorarios oscilan de un 12% a 15% sobre el monto que sea devuelto, lo cual evidencia el incremento en el costo para recuperar su dinero.

Cuadro 18

Costo del personal asignado para realizar el procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal

Empresa	Costo mensual Auxiliar Contable (Salario+pasivo laboral)	% de tiempo	Costo Fijo mensual
A	Q 4,152.94	60%	Q 2,491.77
B	Q 4,861.95	40%	Q 1,944.78

Fuente: Elaboración propia con datos de la empres A y B

La dificultad que presenta la solicitud de devolución del crédito fiscal en cuanto al factor tiempo, representa para las empresas objeto de análisis costos adicionales para implementar los controles internos, además del recurso humano (auxiliar

contable) para atender los requerimientos por parte de la Administración Tributaria de manera eficiente y oportuna. El contador general de la Empresa A, nos indica que aproximadamente el sesenta por ciento (60%) del tiempo laboral del auxiliar contable es utilizado en el procedimiento para la solicitud de devolución del crédito fiscal con un costo fijo mensual que asciende a Q 2,491.77, mientras que la empresa B, indica que el cuarenta por ciento (40%) del tiempo laboral es lo que utiliza el auxiliar de contabilidad para atender dicho procedimiento, lo que representa un costo fijo mensual de Q 1,944.78.

- e) Actualización en el registro de exportadores: Según el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el exportador debe de actualizarse en el registro de exportadores en enero y julio de cada año, de lo contrario la Dirección lo excluirá temporalmente del registro y del Régimen Especial de devolución.

En el cuestionario realizado vía correo electrónico en mayo de 2020, las dos empresas objeto de análisis indicaron que, por lo menos en una ocasión se les ha olvidado realizar la actualización en el registro de exportadores, quedando fuera del registro de exportadores y también del Régimen Especial, siendo su única opción realizar la solicitud de devolución del crédito fiscal por medio del régimen general.

La empresa A y la empresa B, consideran una desventaja del Régimen Especial la actualización en el registro de exportadores que deben realizar dos veces al año, pues deben tener ese cuidado de no olvidarlo, de lo contrario el Banco de Guatemala no dará trámite a la solicitud de devolución de crédito fiscal.

Cabe resaltar que en la actualidad la Administración Tributaria tiene a disposición del exportador el formulario SAT-0471 para realizar la actualización desde agencia virtual.

4.7. Atributos o Fortalezas de las empresas objeto de análisis

- a) Dentro de las fortalezas de las cuatro empresas objeto de estudio, el setenta y cinco por ciento ejerce su derecho a solicitar la devolución del crédito fiscal desde el primer día hábil que la ley establece para realizar la solicitud.
- b) Las cuatro empresas poseen una persona asignada para llevar a cabo el procedimiento y atender de manera oportuna los requerimientos de la administración tributaria.
- c) Tienen una política asignada para cumplir con la bancarización, cumpliendo lo establecido en el artículo veinte (20) del decreto 20-2006, Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.

4.8. Debilidades de las empresas objeto de análisis

- a) La falta de conocimiento del personal asignado con respecto al procedimiento para la solicitud de la devolución del crédito fiscal establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- b) No tienen una política establecida para el pago a proveedores menor a 90 días en el Régimen General y menor a 60 días en el Régimen Especial.
- c) No existe un plan de capacitación por parte de la empresa para el personal encargado de solicitar la devolución del crédito fiscal.
- d) Tienen un control interno deficiente:
 - No verifican el perfeccionamiento de las Ducas

- No verifican a través de la herramienta “Disuasiva” si sus proveedores están omisos, no localizados o poseen expedientes en la Intendencia de asuntos jurídicos de la administración tributaria.
- No realizan un check list sobre los requisitos a cumplir establecidos en la Ley para solicitar la devolución del crédito fiscal.
- No verifican que las facturas de los proveedores estén efectivamente pagadas, al momento de solicitar la devolución del crédito fiscal.

CONCLUSIONES

1. Que las cuatro empresas objeto de análisis para poder realizar la solicitud de sus devoluciones de crédito fiscal –IVA- por medio del Régimen Especial Electrónico deberán tomar en consideración lo siguiente: tener un control interno eficiente, incorporarse al Régimen de Factura Electrónica -FEL-, contratar agentes aduaneros que garanticen que el cien por ciento de las Declaraciones Definitivas de Exportación estén perfeccionadas, que todos sus proveedores o la mayor parte de ellos se encuentren dentro del Régimen de Factura Electrónica (FEL).
2. Que las empresas objeto de análisis poseen un control interno deficiente para verificar el pago de las facturas a los proveedores lo que causa ajustes al crédito fiscal solicitado.
3. Que el monto insuficiente y las limitaciones en el número de personal que posee la Administración Tributaria para atender las solicitudes de devolución del crédito fiscal, son factores externos al contribuyente que afectan de manera negativa la devolución del crédito fiscal al exportador reduciendo la disponibilidad de su capital de trabajo para solventar nuevos proyectos de inversión o ampliar operaciones.

RECOMENDACIONES

1. Que antes de realizar la solicitud de devolución del crédito fiscal por medio del Régimen Especial Electrónico las empresas verifiquen a través de la herramienta Disuasiva que el proveedor no se encuentre omiso, no localizado o con expediente en la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Administración Tributaria, así también que, se verifique que las Declaraciones Definitivas de Exportación se encuentren Liquidadas.
2. Que se establezcan políticas de pago a los proveedores menor a 90 días para las empresas que soliciten su devolución del crédito fiscal a través el Régimen General y menor a 60 días para el Régimen Especial.
3. Que la Administración Tributaria analice el número de expedientes que ingresan mensualmente para solicitar la devolución de crédito fiscal más la presa existente en los cuatro regímenes de devolución de crédito fiscal y que con base al resultado se contrate el número adecuado de personal para atender la presa de solicitudes de devolución de crédito fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

1. Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. (4 de enero de 2013). Diario de Centroamérica. Guatemala, Guatemala: Ministerio de Finanzas Públicas.
2. *AGEXPORT GUATEMALA*. (s.f.). Obtenido de <https://export.com.gt/inicio>
3. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala. (1985). Diario de Centroamérica. Guatemala, Guatemala.
4. Benchimol, M., Bustinduy, M., & Grenabuena, S. R. (2007). *Impuesto al Valor Agregado Análisis Integral*. Buenos Aires, Argentina: Aplicación Tributaria, S.A.
5. Carrillo Celis, L. E. (2006). *Principales factores que impiden a los exportadores de Guatemala que se les efectúe la devolución del crédito fiscal y sus posibles alternativas de solución (Tesis de Postgrado)*. Guatemala: Universidad San Carlos de Guatemala.
6. CEES. (07 de Enero de 2019). *cees.org.gt*. Obtenido de [cees.org.gt: https://www.cees.org.gt/estudios/estudio-sobre-el-comportamiento-de-la-devolucion-del-credito-fiscal-para-el-periodo-2011-2018](https://www.cees.org.gt/estudios/estudio-sobre-el-comportamiento-de-la-devolucion-del-credito-fiscal-para-el-periodo-2011-2018)
7. Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria. (5 de 3 de 2012). Diario de Centroamérica. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
8. Decreto Número 1-1998, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (1998). Diario de Centroamérica. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
9. Decreto Número 2-70, Código de Comercio de Guatemala y sus reformas. (22 de Mayo de 2018). Diario de Centroamérica. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
10. Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas. (5 de 8 de 1992). Diario de Centroamerica. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
11. Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas. (s.f.). Diario Oficial de Centroamérica. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

12. Diccionario de la Real Academia Española [versión electrónica]. (2018). Obtenido de <https://dle.rae.es/?id=EsuT8Fg>
13. Dueñas Medina, L. B. (2017). *El Proceso de la devolución del IVA y su impacto en la liquidez de las empresas exportadoras de Flores de la Zonal 3 del servicio de Rentas internas.(Tesis de Postgrado)*. Ecuador: Universidad Técnica de Ambato.
14. Giuliani Forouge, C. (1982). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
15. Maria Isabel, C. C. (13 de 08 de 2017). *Pedir no es pecado*. Obtenido de elPeriodico : <https://elperiodico.com.gt/domingo/2017/08/13/pedir-no-es-pecado/>
16. Maria Isabel, C. C. (13 de 08 de 2017). *Pedir no es pecado* . *elPeriodico*.
17. Medina Bermejo, A., & Roldán Valdés, H. E. (8 de Mayo de 2018). *La devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores. Principales problemas y recomendaciones para solucionarlos*. Obtenido de <https://www.icefi.org/publicaciones/la-devolucion-del-credito-fiscal-del-impuesto-al-valor-agregado-los-exportadores>
18. Mesías, C. (2015). *Devolución del Impuesto al Valor Agregado a empresas Bananeras de la Provincia de Guayas en el Período 2010-2012 (Tesis de Postgrado)*. Ecuador: Universidad de Guayaquil.
19. Oscar, C. M. (20 de Julio de 2012). *www.chilemonroy.com*. Obtenido de [www.chilemonroy.com:](http://www.chilemonroy.com/docs/1342828935Exencion%20de%20Impuestos.pdf)
<http://www.chilemonroy.com/docs/1342828935Exencion%20de%20Impuestos.pdf>
20. Rodriguez, R. (2017). Trump, las exportaciones y el reciclaje. *Data Export*.
21. Superintendencia de Administración Tributaria. (s.f.). *portal.sat.gob.gt*. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/>
22. Vides, A. (11 de 08 de 2014). *AGEXPORT HOY, el periódico digital del sector exportador*. Obtenido de <https://agexporthoy.export.com.gt/sostenibilidad-empresarial/reciclaje-de-exportacion-negocios-rentables-con-residuos-solidos/>

Anexo 1 Cuestionario sobre la devolución del crédito fiscal

Por favor conteste con total confianza las siguientes preguntas, no existen respuestas buenas o malas, sus respuestas se manejarán de manera confidencial y sus datos no serán revelados.

1. ¿Posee pleno conocimiento de que operaciones están sujetas a devolución del crédito fiscal?

SI NO

2. ¿Qué problemas se han presentado al momento de realizar la documentación para la solicitud de la devolución de crédito fiscal?

3. ¿Bajo qué régimen se ha solicitado la devolución del crédito fiscal?

a) General c) Especial

4. ¿Ha tenido algún problema con la actualización del registro de exportadores, en el régimen especial de devolución de crédito fiscal?

5. ¿En cuánto tiempo le hicieron efectivo el pago de las solicitudes de devolución del crédito fiscal efectuado por medio del régimen general?

6. ¿Ha recibido usted por parte de la SAT alguna capacitación o inducción sobre el tema de la devolución del crédito fiscal?

SI NO

7. ¿Tuvo algún problema en la auditoría realizada por la SAT? Especifique

8. ¿Cuáles son los ajustes que le ha realizado la Administración Tributaria en las solicitudes de devolución de crédito fiscal?
9. ¿Estuvo de acuerdo con el ajuste? Especifique
10. ¿Le han denegado alguna solicitud del crédito fiscal? Por qué motivo
11. ¿Posee algún tipo de financiamiento externo?
12. ¿Considera usted necesario la contratación de asesoría profesional para la realización de la solicitud del crédito fiscal?

Anexo 2 Guía para la entrevista

1. ¿Qué opina sobre el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para la solicitud de devolución del crédito fiscal?
2. ¿Considera usted que se puede mejorar el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para solicitar la devolución del crédito fiscal?
3. ¿Se ha presentado algún problema en el procedimiento para la solicitud de devolución del crédito fiscal?
4. ¿Cuál ha sido su experiencia al solicitar la devolución del crédito fiscal?
5. ¿Cómo le afecta el procedimiento para solicitar la devolución del crédito fiscal?

Anexo 3 Guía principales problemas que enfrentan las empresas exportadoras de materiales para reciclaje principalmente cartón y plástico al realizar el procedimiento de solicitud de devolución Régimen general y Régimen Especial

1. Incumplimiento del plazo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para la devolución del crédito fiscal solicitado.
2. La limitación del número de personal que posee la Administración Tributaria para atender las solicitudes de devolución de crédito fiscal.
3. El monto insuficiente para cubrir las solicitudes de devolución de crédito fiscal.
4. Identificar que operaciones están sujetas a la devolución del crédito fiscal.
5. Comprobar que los cheques fueron efectivamente pagados por el banco a los proveedores.
6. Que al momento de la auditoria de campo, los auditores soliciten nuevamente fotocopias de los documentos que ya fueron adjuntados al solicitar la devolución del crédito fiscal.
7. Actualizarse dos veces en el año en el registro de exportadores.
8. Auditores asignados por parte de la Administración Tributaria con poco conocimiento contable.
9. El perfeccionamiento de la Ducas (cerrar el ciclo de exportación).
10. Que los proveedores no hagan efectivo el pago del Impuesto al Valor Agregado.
11. Que la Administración Tributaria realice ajustes y haya que seguir el proceso administrativo.
12. Legalización de documentos por ejemplo, fotocopia legalizada del Documento de Identificación Personal –DPI- del representante legal, del nombramiento del representante legal, de la inscripción del representante legal al registro mercantil.