

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



**GESTIÓN PARA AUTORIZACIÓN O ACTUALIZACIÓN DE PRODUCTOR AGRÍCOLA
DE HULE NATURAL ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**



LIC. ANGEL RODOLFO VÁSQUEZ VENTURA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020.

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



**GESTIÓN PARA AUTORIZACIÓN O ACTUALIZACIÓN DE PRODUCTOR AGRÍCOLA
DE HULE NATURAL ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

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. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

Autor:

LIC. ANGEL RODOLFO VÁSQUEZ VENTURA

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: Msc. José Rubén Ramírez Molina.
Evaluador: MSc. Mario Enrique Pérez Granell.
Evaluador: MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo.



ACTA No. GT-B-14-2020

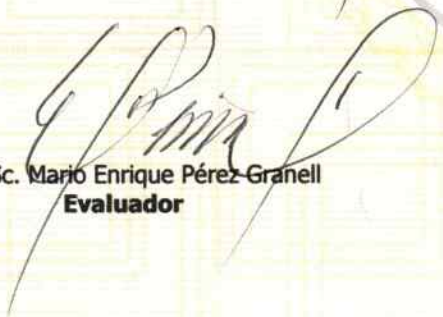
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación 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 infrascriptos miembros del Jurado Examinador, el 4 de octubre de 2020, a las 11:10 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** del **Licenciado Angel Rodolfo Vásquez Ventura, Carné 201012045**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de 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 el sustentante, denominado **"GESTIÓN PARA AUTORIZACIÓN O ACTUALIZACIÓN DE PRODUCTOR AGRÍCOLA DE HULE NATURAL ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **setenta y cuatro (74)** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el estudiante atienda las recomendaciones que cada uno de la Terna Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 día hábiles de acuerdo con el Instructivo para Elaborar Trabajo Profesional de Graduación para Optar a la Maestría en Artes.


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



MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador



MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Evaluador



MSc Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
Evaluador



Lic. Angel Rodolfo Vásquez Ventura
Postulante



ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Licenciado Angel Rodolfo Vásquez Ventura, Carné 201012045**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 15 de octubre de 2020.

(f)


Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS:** Por permitirme las posibilidades para continuar estudiando, así como la sabiduría necesaria para proponerme y cumplir las metas que me he trazado.
- A MI MADRE:** Mariana Ventura, por su amor, comprensión y paciencia durante tantos años, por apoyarme en todo momento.
- A MIS HERMANOS:** Víctor, Rosario y Wiliam, por brindarme su apoyo incondicional en los momentos en que más lo he necesitado, por siempre brindar palabras de aliento para la consecución de mis metas y proyectos.
- A MIS AMIGOS:** Por la amistad y el apoyo brindado a lo largo de este proceso, por no permitir que decayera en ningún momento.
- A MIS CATEDRÁTICOS:** Por brindar sus conocimientos, en búsqueda siempre de la excelencia de sus alumnos.
- AL PUEBLO DE GUATEMALA:** Porque gracias al aporte que realizan por medio de sus impuestos, tenemos la oportunidad de continuar con nuestras metas académicas.
- A MI CASA DE ESTUDIOS:** La Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala, que ha permitido forjar mi trayectoria profesional, así también a la Facultad de Ciencias Económicas.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS.....	1
1.2 ANTECEDENTES DE TRABAJOS DE OTROS AUTORES.	10
2. MARCO TEÓRICO	13
2.1 LA AGRICULTURA EN GUATEMALA.....	13
2.1.1 Reseña histórica de la agricultura en Guatemala.	13
2.1.2 Importancia de la agricultura en Guatemala.	14
2.1.3 Principales productos agrícolas producidos en Guatemala.	15
2.2 PRODUCTORES AGRICOLAS DE HULE NATURAL.....	16
2.2.1 Hule natural.....	16
2.2.2 Reseña histórica del hule natural.....	16
2.2.3 La agroindustria y los productores de hule natural en Guatemala.	17
2.3 LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICABLE.	19
2.3.1 Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.	19
2.3.2 Decreto 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando -.	26

2.3.3	Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café.....	27
2.3.4	Acuerdo Gubernativo 222-2019 reformas al acuerdo gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	28
3.	METODOLOGÍA.....	30
3.1	Definición del problema.....	30
3.1.1	Punto de vista.....	31
3.2	Delimitación del problema.....	31
3.2.1	Unidad de análisis.....	31
3.2.2	Período investigado.....	31
3.2.3	Ámbito geográfico.....	31
3.3	Objetivos.....	31
3.3.1	Objetivo general.....	32
3.3.2	Objetivos específicos.....	32
3.4	Metodología.....	32
3.4.1	Técnicas de investigación.....	33
3.5	Instrumentos de investigación.....	34
3.6	Resumen del procedimiento usado.....	34
4.	DISCUSION DE RESULTADOS.....	36
4.1	Principales cambios del artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado luego de la reforma mediante el Decreto 4-2019.....	37

4.2	Procedimiento para la solicitud de inscripción de productores luego de la reforma del artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado mediante el Decreto 4-2019.	38
4.2.1	Requisitos actuales para el ingreso de la solicitud de inscripción o modificación de productores.	39
4.2.2	Actual procedimiento para realizar la inscripción y modificación de productores.	40
4.3	Consecuencias fiscales y económicas que sufre el productor agrícola de hule, al no obtener la calificación por parte de la Administración Tributaria.	47
	CONCLUSIONES.....	53
	RECOMENDACIONES	54
	BIBLIOGRAFIA.....	55
	E-GRAFÍA.....	56
	ANEXOS.....	58
	INDICE DE FIGURAS	60
	INDICE DE CUADROS	61

RESUMEN

Bajo la denominación de “Ley Antievasion II”, fue emitido por el Congreso de la Republica el Decreto 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando.”, publicada el viernes 17 de febrero de 2012.

Con dicha ley es creado el artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que su principal fin es la obligatoriedad para los exportadores que estén autorizados como tal ante la Administración Tributaria de acuerdo con el decreto 20-2006, de emitir facturas especiales al momento de comprar productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados a productores que no estén autorizados como tales ante la Administración Tributaria.

El problema planteado para el presente trabajo de investigación es la incorrecta gestión para la inscripción de los productores de hule natural ante la Administración Tributaria y las repercusiones tanto fiscales como económicas a las que éste se expone por no tener dicha calificación.

La presente investigación se realizó tomando como base la utilización del método científico, utilizando tanto el método inductivo como el deductivo a partir de información recabada. El empirismo como parte del método científico se dio de manifiesto con la aplicación de conocimientos basados en experiencias previas en el campo objeto de estudio.

La investigación fue realizada utilizando técnicas tales como la observación no estructurada y la entrevista no estructurada, haciendo uso a su vez de instrumentos tales como el diario de campo y libreta de notas.

Las principales conclusiones obtenidas de la investigación realizada dan como resultado que las consecuencias que genera la no inscripción de los productores agrícolas ante la Administración Tributaria, es la obligatoriedad de utilizar facturas especiales, y que sus efectos se ven reflejados en la determinación de impuestos y la retención de éstos que debe realizar el exportador de productos agrícolas.

El contribuyente también se ve afectado económicamente en su liquidez, derivado de las retenciones de impuestos que de manera obligatoria debe realizar el exportador al momento de emitir la factura especial.

El productor agrícola al no estar inscrito y/o autorizado por la Administración Tributaria y al hacer uso de la factura especial como respaldo de las ventas a exportadores, deja de percibir, dependiendo de su régimen de ISR, entre un 3% y un 9% del total de la venta realizada, afectando de esta manera su liquidez.

Luego de la revisión de las consecuencias fiscales y económicas para el productor agrícola, es de suma importancia considerar todos los requisitos establecidos en la ley, para el correcto cumplimiento del expediente de solicitud, con el fin de evitar contratiempos o el rechazo del expediente mismo.

Por tal motivo como propuesta ante tal situación, se propone un compendio de requisitos para que sean considerados al momento de ingresar la solicitud ante la Administración Tributaria.

El contribuyente con la reforma del artículo 52 "A" en el decreto 4-2019, se ve beneficiado con la optimización en el tiempo en que se emite la resolución de inscripción como productor agrícola, pasando de un promedio de 45 días calendario como se realizaba antes de la reforma, hasta una autorización inmediata haciendo uso de las herramientas electrónicas puestas a disposición de los contribuyentes por la Administración Tributaria, como lo es la Agencia Virtual. El contribuyente deberá enfocarse en la implementación de herramientas internas que permitan presentar la inscripción o ratificación de datos sin contratiempos, no cayendo en negligencia que actúe en contra de sus intereses.

INTRODUCCIÓN

A partir del año 2012, luego de algunas reformas tributarias, los productores agrícolas y artesanales se ven en la necesidad de solicitar ante la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, una autorización, y posteriormente, una actualización anual, para poder fungir como productores autorizados, dicha solicitud es presentada mediante un expediente y declaración jurada en la que se incluyen requisitos, sin los cuales, dicha autorización no es otorgada.

Este documento se basará en la descripción de los requisitos establecidos en ley y que son solicitados por la Administración Tributaria, para la formulación del expediente de solicitud y poder obtener la autorización o bien actualización de la calificación de productor autorizado de parte de dicha institución.

La investigación se justifica, debido a que, es de suma importancia elaborar el expediente solicitud de manera correcta, es decir, cumplir y recopilar los requisitos de forma correcta, además de que la presentación ante la Superintendencia de Administración Tributaria deberá realizarse en el tiempo estipulado en ley.

El rechazo del expediente para la solicitud de tal calificación se traduce en consecuencias tanto fiscales como económicas para el productor agrícola de hule natural, debido a que, a partir de ello, las operaciones comerciales para la venta a exportadores de dicho material no se darán en condiciones normales, iniciando con el impedimento legal de emitir facturas propias, debiendo en consecuencia recibir facturas especiales por parte del exportador de dichos productos.

El principal objetivo de la investigación es orientar al productor de hule natural, acerca de los efectos producidos por el rechazo del expediente de solicitud, a su vez, recopilar los requisitos establecidos en ley, para considerarlos en la elaboración de la solicitud y de esta manera mitigar el riesgo de rechazo.

La estructura del presente plan de investigación consta de 4 capítulos fundamentales, por medio de los cuales se pretende dar a conocer de manera más amplia la investigación y la metodología utilizada para la consecución de los resultados presentados.

El capítulo uno proporciona antecedentes que se relacionan con la problemática detectada y a la cual se pretende dar solución, además se referencias trabajos previos que han realizado otros autores y que se relacionan directa e indirectamente con el tema de estudio, tal es el caso de documentos basados en las modificaciones hechas en el decreto 4-2012 y las repercusiones que éste decreto tuvo en el uso de facturas especiales por parte de exportadores de productos agrícolas, artesanales y productos reciclados.

El capítulo dos contiene un marco teórico que proporciona algunas teorías y conceptualizaciones que servirán para fundamentar la investigación realizada. Este capítulo consta de la información consultada mediante documentos y literatura que busca respaldar las teorías y propuestas hechas en la investigación. Este capítulo ayuda a contextualizar la situación que promueve la presente investigación.

El capítulo tres describe la metodología utilizada para la ejecución de la presente investigación, fue utilizado el método científico específicamente el método inductivo y deductivo a partir de la información recabada. La investigación se ejecutó haciendo uso de las técnicas e instrumentos que mejor se adecuaban a la misma.

En el capítulo cuatro se proporcionan los resultados obtenidos mediante la realización de la investigación, en el que se incluye un caso práctico por medio del cual se analiza las consecuencias fiscales y económicas para el productor agrícola de no estar inscrito y autorizado ante la Administración Tributaria, Se incluye también un compendio de los requisitos para la correcta presentación de la solicitud ante la administración Tributaria.

Como parte final se incluyen las secciones de conclusiones y recomendaciones a las que se llegó con la presente investigación, principalmente las repercusiones a las que se enfrenta el productor agrícola que afectan su liquidez además de su operatividad, debido a que no podrá utilizar sus facturas, aun así, que éstas cuenten con todas las formalidades establecidas en ley, siendo obligado a recibir como respaldo de sus ventas

a exportadores, facturas especiales. La principal recomendación para el productor agrícola es la implementación de una planificación que le permita ingresar en tiempo y forma el expediente de solicitud ante la Administración Tributaria, que le permita operar con normalidad sus ventas a los exportadores.

1. ANTECEDENTES

1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS.

A lo largo de los años, en Guatemala ha sido una constante el uso tanto de prácticas de elusión fiscal, que no es más que el aprovechamiento de áreas grises en las leyes tributarias, que dan pie a una interpretación en contra del espíritu de la ley, con el fin de reducir la base imponible del impuesto o bien eludir el hecho generador del mismo.

Existen a su vez otras prácticas que operan al margen de la ley, es decir, que son ejecutadas incumpliendo normas tributarias, que dan como resultado la evasión fiscal.

Tanto la elusión como la evasión fiscal representan un efecto totalmente negativo en la recaudación de impuestos para la Administración Tributaria. Es por ello que existe la necesidad de identificar dichas prácticas y realizar modificaciones a la legislación tributaria con el fin de eliminar las áreas grises y que la interpretación sea en concordancia con la intención que tenía el legislador al momento de redactarla.

Derivado de tales situaciones el Congreso de la Republica realizó algunas reformas a la legislación tributaria con el fin de corregir las practicas antes mencionadas.

Se crea inicialmente la denominada “Ley Antievasión I”, que nace a la vida jurídica bajo el Decreto 20-2006 con el nombre de “Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.”, publicado en el diario oficial el miércoles 28 de junio de 2006.

Dicho decreto tuvo como principales objetivos la separación de los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, otorgando a cada uno de ellos condiciones propias para su operación. También se realizaron reformas al Decreto 6-91 Código Tributario y a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92.

Seis años después, en el año 2012, nuevamente surge la necesidad de realizar correcciones a la legislación tributaria, con el fin reducir las practicas que contravinieran a la recaudación de impuestos.

Se crea bajo el Decreto 4-2012 la denominada “Ley Antievasión II”, que nace a la vida jurídica bajo el nombre de “Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando.”, publicada el viernes 17 de febrero de 2012.

La Ley Antievasión II, realiza reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), Ley del Impuesto al Valor Agregado, a la Ley Antievasión I, al Código Tributario, a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y así también reformas al Código Penal.

El objeto de estudio para el presente documento de investigación se basa en la reforma que la Ley Antievasión II, realiza a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente con la creación del artículo 52 “A” a la Ley del IVA, esto por medio del artículo 19 del Decreto 4-2012.

El artículo 19 del Decreto 4-2012, adicionó el siguiente artículo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

“Artículo 52 “A” Facturas especiales por cuenta del productor de productos agropecuarios y artesanales. Los contribuyentes exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, que estén registrados como tales por la Administración Tributaria, de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, deben emitir factura especial en todas las compras que efectúen de dichos productos, tanto a personas individuales o jurídicas, excepto cuando dichas compras las efectúen a productores autorizados y registrados ante la Administración Tributaria como proveedores de los productos referidos a exportadores, quienes deberán emitir la factura correspondiente.”

La redacción del artículo 52 “A” previo a la reforma contenida en el Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café, establecía que los productores para poder ser autorizados o registrados por primera vez ante la Administración Tributaria debían “...presentar solicitud mediante declaración jurada, en cualquier mes del año...” sin embargo dicha autorización vencía en el mes de junio del siguiente año. Luego de obtener la autorización los productores debían “...actualizarse ante la Administración Tributaria,

presentando declaración jurada en junio de cada año.". Tanto para la inscripción como para la actualización, los productores agrícolas debían "...adjuntar a la declaración jurada, los documentos siguientes:

- a) Solvencia fiscal o constancia de estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- b) Certificación emitida por el contador del productor, de las ventas realizadas a exportadores de productos agropecuarios, artesanales y reciclados, de julio del año anterior a junio del año en que se solicita su actualización, adjuntando las facturas emitidas o facturas especiales;
- c) Documentación que pruebe la propiedad, usufructo, arrendamiento, derechos de posesión u otro derecho real sobre el bien inmueble donde se cultiva el producto de exportación y la extensión de dicho bien donde se cría el ganado. Este requisito no aplica a los artesanos y productos reciclados;
- d) Informe sobre la cantidad estimada de producción para el período que se registra o actualiza, considerando la extensión de la tierra, tipo de producto y demás factores que incidan en la cantidad de producto o ganado a producir, la cual deberá ser expresada en la misma unidad de medida que factura su producción; el informe deberá estar firmado por el contador autorizado, contribuyente o representante legal;
- e) Libro de salarios y planilla reportada al IGSS de sus trabajadores agrícolas, ganaderos, artesanales o en la operación de reciclado;
- f) Documentación de soporte de la compra de insumos agrícolas para la producción del producto exportable, o de la materia prima en el caso de productos artesanales."

Con el cumplimiento de los requisitos anteriores la Administración Tributaria autorizaba a los productores por el lapso de un año.

El artículo también mencionaba que "los exportadores que compren a un productor autorizado, para no emitir factura especial, deberán exigirle copia de la resolución de

autorización de la Administración Tributaria al iniciar la relación comercial y atendiendo a la fecha de actualización del productor.”

El procedimiento para la solicitud de autorización o actualización previo a la reforma del artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Decreto 4-2019, era el siguiente:

El artículo 7 del Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café, trajo consigo una reforma al artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, debido a la investigación hecha anterior a esta modificación se obtuvo la siguiente información; se presenta a manera de comparación respecto al nuevo procedimiento implementado con la reforma, que se mostrara en el desarrollo de los resultados.

La autorización otorgada por la Administración Tributaria tendría vigencia por el periodo de un año, iniciando el 1 de julio de un año y concluyendo el 30 de junio del año siguiente, emitiendo para tal autorización una resolución en la que, luego de la revisión de los requisitos presentados por el contribuyente expresamente se autorizaba o denegaba tal inscripción.

Luego de la investigación realizada se determinó que, en promedio, la resolución era emitida y entregada al contribuyente en un lapso de 45 días calendario, luego de presentada la solicitud ante la Administración Tributaria.

El tiempo en que la Administración Tributaria resolvía la autorización o negación de la autorización o actualización del productor agrícola, era variable, debido a que dependía de la correcta presentación de los requisitos, cuando éstos eran presentados completos y de manera correcta, el tiempo para resolver podría ser incluso más corto.

Adicional a los requisitos citados con anterioridad, con la investigación realizada fue posible detectar algunos otros requisitos que solicitaba la Administración Tributaria, derivado del criterio de los auditores asignados a cada expediente, dichos requisitos no eran solicitados en la ley, por ejemplo la declaración del Impuesto al Valor Agregado del mes de junio (mes en que se debía presentar dicho expediente), también se solicitaba,

además de la certificación de facturas por compras y ventas, las copias y facturas originales, entre otros casos, cabe resaltar que sin estos requisitos el auditor analista no daba trámite al expediente de inscripción o actualización de productores agrícolas.

Los requisitos basados en ley previo a la reforma del decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café son los siguientes:

Es importante aclarar que todos los requisitos descritos a continuación debían presentarse de manera impresa, es decir, de forma física, en un archivo en el que fuera posible foliar cada una de las páginas que lo contenían y que, para el caso de actualizaciones de dicha calificación ante la Administración Tributaria, la presentación tenía como fecha máxima el 30 de junio de cada año, para poder ser autorizado nuevamente por un año más.

Así mismo era necesario presentar en medio magnético la información de los requisitos relacionados con:

- Información del bien inmueble utilizado para la producción de los productos agrícolas
- Estimación de la producción del periodo a solicitar
- Detalle de las ventas realizadas a exportadores
- Detalle de las ventas locales realizadas (si las había).
- Detalle de las planillas de sueldos declaradas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-.
- Detalle de las compras de insumos destinados a la producción de los productos agrícolas.

1) Formulario SAT-392 (Anexo 1): este consistía en una declaración jurada que a su vez funcionaba como una solicitud de inscripción o actualización de la calificación del productor agrícola ante la Administración Tributaria, entre la información más relevante a declarar en dicho formulario figuraba:

- Fecha de presentación.

- Periodo de tiempo sobre el cual se solicita la inscripción o actualización (generalmente del 1 julio de un año al 30 de junio del año siguiente).
- Nombre o Razón social del contribuyente, así como el número de identificación tributaria -NIT-.
- Actividad económica principal.
- Tipo de derechos sobre el inmueble en el que se obtiene el producto agrícola.
- Detalle de ventas de productos agrícolas realizadas a exportadores en el último periodo (1 de julio del año anterior al 30 de junio del presente año).

2) Documento Personal de Identificación (DPI) del contribuyente o representante **legal**: este documento debía presentarse de manera impresa en el expediente.

3) Nombramiento del representante legal (en caso de ser persona jurídica): se debía adjuntar en el expediente una copia simple, además de presentar el original para verificar por parte de los auditores de la administración Tributaria la autenticidad de esta.

4) Solvencia fiscal del contribuyente.

5) Ventas realizadas a exportadores: este requisito consistía en la certificación del contador del contribuyente, de las ventas realizadas a exportadores del 1 de julio del año anterior al 30 de junio del año en que se presenta la solicitud, además de copia certificada de las facturas que representaran como mínimo un 40% del total de las ventas.

6) Certificación del registro de la propiedad del bien inmueble usado para la producción: este documento debía tener vigencia de por lo menos 6 meses.

7) Contrato de arrendamiento: este contrato debía estar vigente como mínimo durante el periodo solicitado para la inscripción o actualización de productor agrícola.

8) Informe sobre la cantidad estimada de producción: este requisito debía contener la extensión de tierra que estaba destinada para la producción, la cantidad de unidades a producir y el costo unitario estimado para determinar un total general, la estimación debía abarcar el periodo solicitado para la inscripción o actualización de productor agrícola.

9) Detalle de planillas reportadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

10) Compras de insumos realizadas para la producción: este requisito consistía en la certificación del contador del contribuyente, de las compras realizadas específicamente para la producción agrícola del contribuyente, en el periodo del 1 de julio del año anterior al 30 de junio del año en que se presentaba la solicitud, así mismo la copia certificada de las facturas que conformaran como mínimo un 40% del total de las compras.

Los requisitos basados en criterios internos de la Administración Tributaria previo a la reforma del decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café son los siguientes:

Cabe resaltar que los requisitos descritos a continuación no estaban descritos en la ley vigente en ese momento, sin embargo, sin la presentación de éstos, el expediente no era aceptado para su trámite, por lo que derivaban en retrasos y posibles rechazos para el contribuyente al no poder cumplir con el plazo establecido en la ley, el cual era como máximo el 30 de junio de cada año.

1) Declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de junio: este requisito representaba gran controversia al momento de ingresar el expediente de solicitud, debido a que, la ley solicitaba al contribuyente realizar el ingreso de su expediente como máximo el 30 de junio, juntamente con esto y a pesar de que no estaba sustentado en ley, la Administración Tributaria le solicitaba al contribuyente presentar la declaración de IVA del mes de junio aun cuando el mes no terminaba.

2) Facturas originales tanto de ventas como de compras: a pesar de que la ley solicitaba copias certificadas por el contador del contribuyente, también eran solicitadas las facturas originales (copias o duplicados en poder del contribuyente).

3) Facturas y comprobantes de pago del arrendamiento del bien inmueble: este requisito era solicitado para comprobar el arrendamiento y el pago de este, correspondiente al periodo comprendido del 1 de julio del año anterior al 30 de junio del año en que se presentaba la solicitud.

La redacción final del artículo 52 "A" de la ley del Impuesto al Valor Agregado, previo a la reforma del decreto 4-2019, hacia algunas aclaraciones respecto al correcto uso de la figura del productor agrícola, se cita a continuación el complemento de dicho artículo:

"La Administración Tributaria podrá cancelar la autorización y registro de un productor, cuando establezca que está comercializando producto agropecuario, artesanal, productos reciclados, de otros productores o fabricantes o realiza operaciones de comercialización ajenas a su producción agrícola, ganadera, artesanal u operación de reciclado. Para lo anterior, deberá notificarle al productor la resolución de cancelación de su autorización, concediéndole la audiencia correspondiente por el plazo de cinco (5) días para que se pronuncie y presente las pruebas de descargo; agotado el plazo de la audiencia se emitirá resolución de cancelación de la autorización, o de autorización a continuar como productor autorizado.

La resolución de cancelación de la autorización tiene efectos suspensivos para el productor solicitante, por lo que mientras dure el proceso administrativo o judicial, el exportador al realizar compras al productor afectado por la resolución, deberá emitirle la factura especial y proceder a efectuar las retenciones correspondientes.

Los contribuyentes autorizados y registrados de la Administración Tributaria como exportadores de los productores agropecuarios, artesanales o productos reciclados, no enterarán el Impuesto al Valor Agregado retenido en las facturas especiales. El impuesto retenido lo consignarán a la vez como débito y crédito fiscal, para fines de registros contables y de presentación de la declaración mensual electrónica; a dicha declaración deberán acompañar como anexo, el detalle de las facturas especiales emitidas durante el período impositivo. En consecuencia, dichos contribuyentes en ningún caso podrán solicitar devolución de crédito fiscal por la emisión de facturas especiales.

Cuando el exportador realice compra de productos agropecuarios, artesanales o productos reciclados destinados a la exportación a través de intermediarios, el exportador deberá emitir una factura especial al intermediario, reteniendo el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta que corresponda.

Los intermediarios de productos agropecuarios, artesanales o productos reciclados destinados a la exportación, al momento de efectuar las compras a intermediarios, sean personas individuales o jurídicas, a productores no autorizados ni registrados ante la Administración Tributaria como proveedores de los productos referidos, no emitirán la factura especial a que se refiere el artículo 52 de esta Ley y en su lugar deberán emitir notas de abono debidamente autorizadas por la Administración Tributaria, las cuales no podrán exceder el monto vendido al exportador.”

Como antecedente final se tiene el ocurrido en el año 2019, el Congreso de la Republica de Guatemala, emitió el Decreto 4-2019 denominado Ley para la reactivación económica del café, ley emitida el 03 de abril de 2019 y publicada en el diario oficial el 30 de abril del mismo año. Dicha ley entro en vigor el 8 de mayo a excepción de los artículos 5, 6 y 7 que entraron en vigor el 1 de noviembre de 2019.

Una de las modificaciones más importantes y que son de relevancia para el presente trabajo de investigación es una reforma al artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Dicha reforma está contenida en el artículo 7 del decreto 4-2019.

Esta reforma es la que actualmente está vigente y aplicable para los productores agrícolas respecto al uso de facturas especiales para la venta a exportadores de tales productos, esto únicamente cuando no están inscritos como tales ante la Administración Tributaria.

La nueva reforma hecha al artículo 52 “A” tiene como principal cambio respecto a la versión anterior de dicho artículo, la reducción sustancial de los requisitos a presentar para la solicitud de inscripción como productor agrícola.

La reforma hecha al artículo 52 “A” de la ley del IVA dejo como requisitos principales los siguientes:

“Para inscribirse como productores autorizados, deberán adjuntar los documentos siguientes:

a. Documentación que acredite la propiedad, uso, usufructo, arrendamiento, derechos de posesión u otro derecho real sobre el bien inmueble y la extensión donde se cultiva el producto de exportación o donde se cría el ganado. Este requisito no aplica a los artesanos y productores de productos reciclados.

b. Detalle de la cantidad estimada de producción anual, considerando la extensión de la tierra, tipo de producto y demás factores que incidan en la cantidad de producto o ganado a producir, la cual deberá ser expresada en la misma unidad de medida en la que factura su producción.”

1.2 ANTECEDENTES DE TRABAJOS DE OTROS AUTORES.

Las repercusiones por no estar autorizado ante la Administración Tributaria tienen efectos tanto económicos, como fiscales para el productor, por lo que, es de suma importancia establecer y cuantificar los efectos negativos que pueda tener para el contribuyente, por lo que se proponen como referencias a los siguientes autores.

1. La investigación titulada Análisis y eficacia de los efectos y consecuencias jurídicas de las infracciones y sanciones para los contribuyentes contenidas en el decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, realizada por Gladys Yuviza Gómez Chonay en el año 2013. Dicha investigación tuvo por objeto determinar los efectos obtenidos con las modificaciones tributarias contenidas en el decreto 4-2012 del Congreso de la República, específicamente las reformas hechas a las sanciones tributarias como parte de la coerción ejercida por la Administración Tributaria.

Se concluyó que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, darán como resultado la aplicación coercitiva de las nuevas sanciones establecidas, y que las mismas tendrán no solo un efecto económico, sino que incluso, podrían tener un efecto jurídico al interrumpir en algunos casos las operaciones mercantiles de los contribuyentes infractores, derivado del bloqueo del Número de

Identificación Tributaria -NIT-, sin el cual no podrán realizar ningún tipo de trámite ante la Administración Tributaria, además de llegar al punto de cierres temporales del negocio. Esta investigación se relaciona con el tema del presente plan de investigación al considerar las sanciones creadas o modificadas a partir del decreto 4-2012 del Congreso de la República.

2. En 2014 se realizó otra investigación relacionada bajo el tema Los efectos en la emisión de facturas especiales que recaen en los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado en el ámbito tributario en Guatemala, por la autora Melany Lorena Sierra Cordón, dicha investigación tuvo el objeto de analizar la efectividad de las facturas especiales en el ámbito tributario de Guatemala. Con dicha investigación se concluyó que la factura especial tiene efectividad parcial, debido a que en Guatemala se carece de una sana cultura tributaria, el sistema tributario ofrece con la factura especial un instrumento que busca llevar a la formalidad algunas operaciones mercantiles, en algunos casos dicha informalidad pasa por la inexistencia de los proveedores en los registros de la Administración tributaria, otros casos, por ejemplo, dependen de calificaciones tales como los productores agrícolas, que sin estar autorizados por la Administración Tributaria, deberán obligatoriamente amparar sus ventas a exportadores con la factura especial.

La anterior investigación tiene estrecha relación con el plan de investigación que se presenta en este documento, al establecer un efecto fiscal por no contar con la autorización de parte de la Administración Tributaria para operar como productor agrícola, siendo este, la obligatoriedad de la utilización de la factura especial como documento de soporte de ventas a exportadores.

3. En el año 2016, por autoría de Zaida Claribel Diaz Martínez se realiza la investigación bajo el tema El contador público y auditor como consultor tributario en los efectos mercantiles, jurídicos y financieros a considerar por la emisión de factura especial, según decreto 4-2012 a empresas intermediarias de productos agropecuarios, dicha investigación se realizó con el propósito de determinar los efectos mercantiles, jurídicos y financieros a los cuales están sujetos los contribuyentes intermediarios dedicados a la

compra y venta de productos agrícolas, luego de las modificaciones fiscales establecidas en el decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, y en el cual mediante la creación del artículo 52 "A" en la ley del Impuesto al Valor Agregado establece la obligatoriedad de la emisión de facturas especiales de los exportadores hacia los productores no autorizados por la Administración Tributaria.

Este último trabajo de investigación está relacionado directamente con el plan de investigación al resaltar los efectos más importantes al realizar operaciones de venta de productos agrícolas sin contar previamente con la autorización de la Administración Tributaria, por lo tanto, estar inmediatamente obligado a la utilización de facturas especiales como documento de soporte para dichas operaciones mercantiles.

Aspectos relevantes a resaltar derivado de los trabajos anteriormente referenciados, son las repercusiones tanto fiscales como de liquidez de los contribuyentes, al condicionar sus operaciones comerciales con la inscripción como productor agrícola ante la Superintendencia de Administración Tributaria, debido a que sin dicha inscripción no es posible emitir las facturas propias autorizadas por el contribuyente, sino que se ve obligado a recibir una factura especial como respaldo de las ventas realizadas, esto conlleva a la retención tanto del 100% del Impuesto al Valor Agregado y un 5% del Impuesto Sobre la Renta.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 LA AGRICULTURA EN GUATEMALA.

2.1.1 Reseña histórica de la agricultura en Guatemala.

Se cuenta con evidencia de plantas cultivadas en el país, alrededor de los años 4,000 a 5,000 a. de C.

La introducción de dichos cultivos se supone fue paulatina, considerando que los cazadores y recolectores empezaron a cultivar plantaciones de distintas especies con propósito de autoconsumo.

Se le atribuye a la mujer el descubrimiento de la agricultura, derivado del uso de las semillas que brotaron de los basureros en que depositaban sus desechos. Derivado de esto se conoce que se redujeron las nómadas y seminómadas, iniciando la forma de vida sedentaria y de agricultores, esto coincidentemente con el incremento de la diversidad y la productividad de especies cultivadas.

Podría concluirse que la agricultura inicia en el momento en que el hombre deja de ser un recolector de frutos y descubre la diversidad de cultivos y plantas, además de la domesticación de animales, lo que propicio el establecimiento de pequeños grupos que construían chozas a la orilla de ríos lagos y mares, para mejorar tanto la domesticación de plantas y animales.

Poblaciones sedentarias se desarrollaron paulatinamente en distintas regiones del territorio guatemalteco, esto alrededor del periodo Preclásico desde el año 2,000 a. de C. hasta el año 250 a. de C.

En lo que representa el periodo preclásico se dio la transición de grupos de cazadores recolectores hacia el asentamiento de pequeñas aldeas como una primera muestra de estratificación social.

Las primeras evidencias de sociedades agrícolas en Guatemala se pueden encontrar en la costa sur, específicamente en sitios como Ocos, La Victoria, Salinas, La Blanca, Tilapa, entre otras.

Una característica en común es que las ubicaciones anteriormente mencionadas están cerca de ríos o del mar, que a su vez permitían obtener recursos marinos tales como peces, mariscos, pájaros, reptiles, entre otros.

Al norte del país, específicamente en Petén, existe evidencia de presencia humana antes del año 2,000 a. de C., dichas evidencias incluyen muestras palinológicas, que muestran el inicio del sedentarismo y además de algunos cultivos en la región. La evidencia de asentamientos humanos más antiguos en la región se encuentra en el sitio denominado Cuello, que se localiza al norte de Belice.

2.1.2 Importancia de la agricultura en Guatemala.

La importancia de la agricultura en Guatemala radica en la importancia que ésta tiene desde épocas antiguas, derivado de la necesidad de las poblaciones primitivas de producir cultivos con fines de autoconsumo.

En la actualidad Guatemala sigue siendo un país, totalmente agrícola, es decir, los principales bienes producidos en el país y exportados al resto del mundo son bienes agrícolas.

Es importante resaltar que derivado de la infraestructura del país, que posee grandes extensiones de tierra, existen diversidad de familias y empresas que, aprovechando dicho recurso, se dedican a la producción de diversidad de cultivos, dedicados a la comercialización tanto local como con destino al exterior del país.

La agricultura tiene importancia en el país, no solo por el acceso que tiene la población a producir cultivos para su propio consumo, sino que, por medio de la industrialización de

dichos productos, es decir, la agroindustria se ha logrado potenciar la productividad de ésta.

La agroindustria ha impulsado la agricultura hasta alcanzar gran representatividad respecto al Producto Interno Bruto -PIB- del país, adicional a este factor, que ya es determinante, en el país el sector de la agroindustria proporciona la mayor cantidad de empleos, principalmente en áreas rurales.

Las exportaciones son de vital importancia en la economía de los países, en Guatemala, las exportaciones tienen gran relevancia en los ingresos de divisas al país. La exportación es “una actividad vital dentro de los negocios internacionales y consiste en comercializar productos o servicios fuera de los límites territoriales del país al que pertenece el oferente...” (Lerma, 2010, p. 539).

Los productos agrícolas tienen también gran relevancia en las exportaciones que Guatemala hace al resto del mundo, abarcando en los últimos años hasta dos terceras partes del total de exportaciones, de acuerdo con información proporcionada por la asociación guatemalteca de exportadores -AGEXPORT-, Guatemala actualmente está posicionada como uno de los principales proveedores de frutas y vegetales hacia los mercados de Estados Unidos, Unión Europea, Asia y Latinoamérica.

2.1.3 Principales productos agrícolas producidos en Guatemala.

Como ya se ha indicado, Guatemala posee recursos naturales que propician su explotación, tal es el caso de la agricultura que es realizada aprovechando las extensiones de tierra, tanto para la subsistencia de la población, es decir, el consumo interno, así también para su comercialización local y fuera del país.

En Guatemala se destaca principalmente el cultivo de café, azúcar, maíz, frijol, banano, plátano, entre otros; estos parámetros son determinados tomando como punto de referencia la extensión de la tierra en que son cultivados.

2.2 PRODUCTORES AGRICOLAS DE HULE NATURAL.

2.2.1 Hule natural.

El caucho o hule natural es una sustancia lechosa extraída de los árboles bajo el nombre científico de *Hevea Brasiliensis*, el cultivo y explotación de dichos arboles tuvieron origen en Suramérica, semillas extraídas inicialmente de Brasil fueron cultivadas en Portugal. Posteriormente se determinó las propiedades tan útiles que este material proporcionaba, resaltando su flexibilidad, pero a su vez la resistencia que presentaba.

El hule natural es utilizado principalmente en la elaboración de neumáticos, guantes, vejigas, botas, accesorios de calzado, preservativos entre otros.

2.2.2 Reseña histórica del hule natural.

El hule natural o caucho proviene del *Hevea Brasiliensis*, el cual es un árbol de la familia de las *euphorbiaceas*.

Dichos arboles tienen su origen en Sudamérica, específicamente en Brasil bajo la cuenta hidrográfica del Amazonas. Los árboles crecían bajo condiciones totalmente silvestres a la intemperie y bajo un total aislamiento, sin embargo, la calidad del caucho era la mejor que se podía encontrar.

El caucho o hule natural era inicialmente utilizado por los nativos sudamericanos.

Se tienen indicios de que alrededor del año 1490, le daban el uso de una especie de cera con la sustancia que desprendían estos árboles al ser cortados.

Dicha sustancia es conocida bajo los nombres de caucho, látex o bien hule natural. La palabra caucho tiene su origen del nombre que le dieron los nativos a tal sustancia "cautchouc" que significa "árbol que llora".

Inicialmente el caucho fue explotado y exportado de Brasil hacia Europa, y los cargamentos de dicho material eran cada vez más importantes. El uso que se le daba era principalmente para la fabricación de zapatos, sombreros, abrigos y chalecos salvavidas.

En la década de 1820 el caucho fue ganando importancia para la elaboración de muchos más artículos, sin embargo, fue la intervención de Charles Goodyear en 1839 que impulso mucho más el uso de este material, con el perfeccionamiento de la formación química que lo estabilizaba, descubriendo de esta manera la vulcanización.

El invento que termino por revolucionar el uso del caucho a nivel mundial fue el neumático, inventado por John Boyd Dunlop a finales de los 1880.

En el año de 1876, fueron recolectadas semillas en Brasil y fueron germinadas en Reino Unido para posteriormente ser enviadas a Indonesia, Singapur y Malasia, siendo estos en la actualidad los principales productores de hule natural en el mundo.

2.2.3 La agroindustria y los productores de hule natural en Guatemala.

En el comercio guatemalteco existen diversidad de mercancías puestas para la compraventa entre la población. Muchas de esas mercancías han sido producidas dentro del territorio nacional. La industria en Guatemala, según datos proporcionados por la Cámara de Industria de Guatemala inició en el año de 1880, con una fábrica de hilados y tejidos. A partir de esa fecha se han venido sumando diversidad de productores de distinta índole a la industria guatemalteca.

Es importante categorizar al productor, la Real Academia Española define como productor al que produce. En la organización del trabajo, cada una de las personas que intervienen en la producción de bienes o servicios.

Guatemala es distinguido internacionalmente como un productor netamente agrícola, esto debido a que su infraestructura, que se basa en grandes extensiones de tierra fértil

y disponible para su trabajo, esto propicia a su vez a la crianza de animales y la obtención de productos provenientes tanto de plantaciones como de éstos últimos.

Gran parte de la economía del país es soportada por la agricultura, ya sea con grandes o pequeños productores agropecuarios, los cuales pueden definirse como quienes producen bienes o servicios relacionados con la agricultura o la ganadería.

Siendo que Guatemala es un país rico en recursos naturales, el sector agrícola es el de mayor importancia, este sector aporta el mayor porcentaje de exportaciones al resto del mundo, por lo tanto, también una parte importante de las divisas que ingresan al país.

Según datos proporcionados por la Asociación Guatemalteca de Exportadores - AGEXPORT-, los productores agrícolas en Guatemala representan un 31.2% de la población activa en general además del 56.3% de las áreas rurales. Los productores agrícolas aportan a su vez una parte importante de los empleos rurales.

En Guatemala son producidos dos tipos de hule, tanto natural como artificial. El hule artificial es elaborado mediante reacciones químicas, conocidas como condensación o polimerización, a partir de determinados hidrocarburos insaturados.

Los productores de hule natural en Guatemala forman parte importante de bosques artificiales, un dato relevante a resaltar es que de las áreas destinadas a la producción de hule natural un porcentaje mayor al 50% aun estas en crecimiento, es decir entonces, que la producción de hule se prevé se intensificara en los próximos años.

En Guatemala la producción de hule natural está ubicada en áreas específicas, iniciando con la parte más importante en la costa sur del país, estableciéndose principalmente en los departamentos Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Quetzaltenango y San Marcos. En menor escala se ubican también áreas productoras de hule natural en el norte del país, en los departamentos de Izabal, Alta Verapaz, Quiché y Petén.

2.3 LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICABLE.

2.3.1 Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

2.3.1.1 Definición del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

El Impuesto al Valor Agregado -IVA-, es utilizado en Centroamérica de manera habitual, tiene variaciones tanto en el nombre como en la tasa impositiva. En Guatemala el IVA junto al Impuesto Sobre la Renta -ISR-, son los más importantes en los ingresos tributarios que percibe el Estado en su presupuesto general.

En Guatemala, como en la mayoría de los países centroamericanos, se tiene una estructura tributaria en la que los impuestos indirectos son los que más aportan al gasto público, es decir, los que alcanzan a la gran mayoría de la población.

El IVA en esencia es el impuesto que grava sobre las operaciones mercantiles de compra venta de bienes y/o servicios, es decir, sobre el consumo, en Guatemala actualmente grava un 12% sobre tales operaciones.

El artículo 1 de la ley del IVA establece que “Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.”

La ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, establece en su artículo 2 algunas definiciones que permite comprender la manera en que deberán ser aplicados en cada caso en específico.

“ARTICULO 2. * Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá:

- 1) Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

- 2) Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.
- 3) Por importación: La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.
- 4) Por exportación de bienes: La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior. Por exportación de servicios: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaría vigente.
- 5) Por nacionalización: Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.
- 6) Por contribuyentes: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.
- 7) Por período impositivo: Un mes calendario.
- 8) Por Dirección: La Dirección General de Rentas Internas.”

2.3.1.2 Regímenes del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la separación de cinco regímenes para contribuir en dicho impuesto.

Actualmente se reconocen cinco regímenes de IVA, el primero de ellos es el régimen general del impuesto en el cual el contribuyente debe estar afecto a un régimen de Impuesto Sobre la Renta y pagara un 12% sobre el valor de los bienes vendidos o servicios prestados.

Adicionalmente la ley reconoce cuatro regímenes de IVA más:

- Régimen de pequeño contribuyente.
- Régimen especial de contribuyente agropecuario.
- Régimen electrónico de pequeño contribuyente.
- Régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario.

Los últimos tres regímenes del listado anterior fueron agregados en el decreto 7-2019 “Ley de simplificación, actualización e incorporación tributaria”, publicado en el diario oficial el 15 de octubre de 2019.

Los contribuyentes que estén afiliados a estos cuatro regímenes de IVA estarán relevados del pago y presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta.

En todos los regímenes de IVA el periodo impositivo es mensual.

La característica más relevante que diferencia al régimen general de los cuatro restantes es la base imponible. Para el régimen del pequeño contribuyente y para el régimen especial de contribuyente agropecuario (cuando sean criadores de ganado vacuno, equino, porcino y caprino), el impuesto no será cargado en el valor de los bienes y/o servicios adquiridos. Este será calculado sobre el total de las ventas realizadas durante el mes calendario y deberá aplicarse una tasa impositiva, que es del 5%, el impuesto determinado será considerado como pago definitivo.

De acuerdo con lo que establece el artículo 3 del decreto 7-2019, para el régimen especial de contribuyente agropecuario cuando los contribuyentes sean compradores,

vendedores y engordadores, el tipo impositivo del 5% deberá ser aplicado a las utilidades, considerándose de nueva cuenta como un pago definitivo del impuesto.

Para el régimen electrónico de pequeño contribuyente y el régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario la tasa impositiva será de un 4%, sin embargo, para que los contribuyentes puedan optar a estos regímenes, deberán cumplir algunas condiciones como lo son, emitir factura electrónica de pequeño contribuyente o contribuyente agropecuario, además de registrar ante la Administración Tributaria una cuenta bancaria y autorizar que el décimo día hábil de cada mes calendario le sea debitado el 4% de los ingresos reportados el mes anterior.

El artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que podrán optar por el régimen de pequeño contribuyente “Las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) en un año calendario, podrán solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente.”

Para la inscripción al régimen de pequeño contribuyente se deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 46 de la ley que literalmente expresa “El contribuyente inscrito en el Régimen General, cuyos ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00), durante un año calendario, podrán solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente. La Administración Tributaria lo inscribirá, dándole aviso de sus nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en este régimen.”

En el régimen especial de contribuyente agropecuario, el artículo 3 del decreto 7-2019 establece que serán requisitos de inscripción, que los contribuyentes “...desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario y cuyo monto de venta anual de sus productos, no exceda los tres millones de quetzales (Q. 3,000,000.00) dentro del año fiscal computado del uno (01) de enero al treinta y uno (31) de diciembre...”

2.3.1.3 Elementos del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

Se contemplan en la ley del Impuesto al Valor Agregado algunos elementos que dan origen a la obligación tributaria. Estos están contenidos en la ley y pueden listarse de la manera siguiente:

- Hecho generador.
- Sujeto Pasivo.
- Tasa impositiva.
- Tasa impositiva pequeño contribuyente.

Es sumamente importante establecer el hecho generador en las distintas leyes tributarias del país, este acontecimiento es el que determina el nacimiento a la vida de la obligación tributaria. “El hecho generador puede ser un hecho material, como es el caso de la importación de un vehículo; puede ser un hecho jurídico, como es el caso de la celebración de un contrato...la obtención de rentas, como es el caso de alquileres, dividendos y otros...” (Otalora, 2009, p.134).

El hecho generador está contenido en el artículo 3 y establece como hechos generadores los siguientes: “

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la

reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) *La primera venta o permuta de bienes inmuebles.
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- 10)*La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley.”

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece en su artículo No. 135 los deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, en su inciso d) establece el deber cívico de “contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”.

Para efectos del tema objeto de investigación, se concentrará la atención en los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado. La definición de contribuyente sirve para “identificar al sujeto pasivo de la prestación tributaria material o principal” (Lago, 2005, P.78).

La ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República, propone su propia definición del contribuyente de dicho impuesto, contenido en el artículo No. 2 definiciones, establece al contribuyente como “Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.”.

El sujeto pasivo del IVA está determinado en los artículos 5 y 6 de dicha ley. El artículo 5 establece que el sujeto pasivo será “el contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley.”

“El artículo 6 establece otros sujetos pasivos de dicho impuesto:

1. El importador habitual o no.
2. El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
3. El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
4. El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
5. Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.”

Cada régimen de IVA contiene su propia tasa impositiva, por lo que es importante diferenciarlas para su correcto uso.

La tasa impositiva para el régimen general está contenida en el artículo 10 de la ley y establece que “Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible.

La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.”

La tasa impositiva aplicable al régimen de pequeño contribuyente está contenida en el artículo 47 de la ley y la misma indica que “. La tarifa aplicable en el Régimen de Pequeño Contribuyente será de cinco por ciento (5%) sobre los ingresos brutos totales por ventas

o prestación de servicios que obtenga el Contribuyente inscrito en este régimen, en cada mes calendario.”

El artículo 3 del decreto 7-2019 adiciona el artículo 54 “A” a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en éste indica que, para el régimen especial de contribuyente agropecuario, el tipo impositivo será de un 5%.

En el mismo cuerpo legal, pero en el artículo 8 indica que, para el régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario, una vez cumplidos los requisitos podrán optar a un tipo impositivo reducido del 4%.

2.3.2 Decreto 4-2012 Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando -.

2.3.2.1 Creación del artículo 52 “A” en la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92.

Derivado del esfuerzo del Estado por reducir la evasión fiscal y con el fin de incluir procedimientos que permitan la recaudación mediante la inclusión de los contribuyentes como agentes de retención, en el año 2012 se adiciona el artículo 52 “A” a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92.

El fin primordial de este artículo es implementar un mejor control de las operaciones de los productores, intermediarios y los exportadores de productos agrícolas. Esto mediante la obligación del uso de facturas especiales por parte del exportador de tales productos como respaldo de la compra hacia el productor agrícola, es decir que, aunque el productor agrícola cuente con facturas autorizadas y vigentes, no podrá hacer uso de ellas, viéndose afectado por la retención tanto del Impuesto al Valor Agregado como del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo en mención establece que el productor agrícola deberá presentar una serie de requisitos para solicitar la inscripción o actualización ante la Administración Tributaria, por lo que es necesario diferenciar dichos términos.

Inscripción: se entiende como inscripción al registro por primera vez del productor agrícola ante la Administración Tributaria, el artículo 52 "A" de la ley del IVA establece que este procedimiento se podrá hacer en cualquier mes del año.

Actualización: luego de inscrito el productor agrícola deberá realizar una actualización, la redacción previa a la reforma del artículo 52 "A" establecía que el contribuyente debía actualizarse el 30 de junio de cada año, sin embargo, la nueva redacción de la ley no indica que el contribuyente deba actualizarse, por lo que es necesario considerar lo establecido en el Acuerdo Gubernativo 222-2019 que contiene reformas al reglamento del Impuesto al Valor Agregado y que en su artículo 5 establece que el productor deberá realizar una ratificación de datos en enero de cada año, lo que supone será la nueva actualización anual a que se refería la redacción anterior del artículo 52 "A".

2.3.3 Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café.

2.3.3.1 Reforma del artículo 52 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92.

El artículo 52 "A" previamente agregado a la ley del IVA por medio del Decreto 4-2012, fue reformado en el Decreto 4-2019 en la Ley para la reactivación económica del café, el cambio más importante respecto a la redacción original de dicho artículo está en la cantidad de requisitos a presentar ante la Administración Tributaria.

La nueva redacción del artículo 52 "A" de la del Impuesto al Valor Agregado, respecto a los requisitos a presentar para la solicitud de autorización queda de la siguiente manera:

"a. Documentación que acredite la propiedad, uso, usufructo, arrendamiento, derechos de posesión u otro derecho real sobre el bien inmueble y la extensión donde se cultiva el

producto de exportación o donde se cría el ganado. Este requisito no aplica a los artesanos y productores de productos reciclados.

b. Detalle de la cantidad estimada de producción anual, considerando la extensión de la tierra, tipo de producto y demás factores que incidan en la cantidad de producto o ganado a producir, la cual deberá ser expresada en la misma unidad de medida en la que factura su producción.”

2.3.3.2 Reforma del artículo 16 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, tasa impositiva para la retención del Impuesto Sobre la Renta en facturas especiales.

El Decreto 4-2019, también realiza otra importante modificación a las leyes tributarias directamente relacionadas con el tema objeto de estudio, debido a que el artículo 4 de dicho cuerpo legal, establece la modificación de la tasa impositiva para la retención del Impuesto Sobre la Renta para la emisión de facturas especiales, dejando la redacción de la manera siguiente:

“Las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad completa de acuerdo al Código de Comercio y a quienes la Administración Tributaria autorice emitir facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios, de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán retener, con carácter definitivo, el Impuesto Sobre la Renta, aplicando el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) sobre el valor de la factura sin incluir el Impuesto al Valor Agregado.”

2.3.4 Acuerdo Gubernativo 222-2019 reformas al acuerdo gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2.3.4.1 Ratificación de información por parte de los productores agrícolas.

Otro aspecto para resaltar es que la redacción del artículo 52 “A”, en la reforma de 2019, no especifica un periodo de tiempo en el que el productor agrícola deba realizar una actualización o de renovación de la autorización otorgada por la Administración Tributaria,

por lo que debe acudir al acuerdo gubernativo 222-2019 Reformas al Acuerdo Gubernativo Numero 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Este acuerdo gubernativo establece que los productores agrícolas "...deberán ratificar la información consignada en su inscripción ante la Administración Tributaria durante el mes de enero de cada año en el formulario electrónico que se ponga a disposición, el cual tendrá carácter de declaración jurada."

2.3.4.2 Factura especial electrónica autorizada por la Administración Tributaria.

Es importante mencionar que dentro de las reformas que a su vez existieron en el reglamento a la ley del Impuesto al Valor Agregado, existe la obligatoriedad del uso de facturas especiales electrónicas, tal como lo establece el artículo 6 de dicho acuerdo gubernativo el cual indica que "cuando un exportador adquiera productos agropecuarios, artesanales y reciclados de un productor no autorizado deberá emitir por medios electrónicos factura especial autorizada por la Administración Tributaria".

3. METODOLOGÍA

En el presente capítulo contiene la explicación en detalle de cómo se realizó el estudio sobre la solicitud a presentar por el contribuyente para poder ser inscrito y autorizado como productor agrícola de hule; comprendiendo la definición del problema; objetivo general y objetivos específicos; método científico; y las técnicas de investigación documental y de campo, utilizadas. En general, la metodología presenta el resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación.

3.1 Definición del problema

En los años recientes, el Gobierno de Guatemala en su intento por mejorar la recaudación fiscal, ha realizado modificaciones a la legislación tributaria del país. Estas modificaciones se han enfocado mayormente en disminuir la defraudación fiscal por parte de los contribuyentes.

La problemática del tema objeto de investigación se basa específicamente en el artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, el cual fue adicionado mediante el artículo 19 del Decreto 4-2012 y posteriormente reformado en el artículo 7 del Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café. Este artículo establece cambios sustanciales en las operaciones comerciales de dos elementos importantes, los productores agrícolas y artesanales, y los exportadores de dichos productos. A partir de tales modificaciones los productores agrícolas y artesanales deben solicitar mediante declaración jurada, la autorización de dicha calificación ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

El incorrecto cumplimiento de los requisitos solicitados en la ley para dicha gestión podría tener como consecuencia la no autorización hacia el productor agrícola de hule por parte de la Administración Tributaria, como lo señala la nueva redacción del artículo 52 “A”, en la que se indica que “... si la SAT determina inconsistencias en la información contenida en la solicitud, notificara al productor la audiencia por el plazo de cinco (05) días para que

se pronuncie y presente las pruebas de descargo; agotado el plazo de la audiencia y no subsane lo indicado por la Administración, se denegará la solicitud...”, además dicho rechazo repercutirá en consecuencias tanto fiscales como económicas para el productor agrícola de hule, por lo que es importante determinar ¿Cuáles son los requisitos actualmente solicitados para realizar dicha gestión de manera correcta? y ¿Qué repercusiones fiscales y económicas tendrá el productor debido al rechazo de dicha solicitud?.

3.1.1 Punto de vista

Tributario.

3.2 Delimitación del problema

3.2.1 Unidad de análisis

Exportadores y productores autorizados de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

3.2.2 Período investigado.

01 de enero de 2019 al 31 de mayo de 2020.

3.2.3 Ámbito geográfico

República de Guatemala.

3.3 Objetivos

Los objetivos planteados se clasifican objetivo general y objetivos específicos.

3.3.1 Objetivo general

Orientar a los productores de hule natural, acerca del correcto cumplimiento de los requisitos sustentados en la ley para la autorización o actualización de productores ante la Administración Tributaria, así como de las consecuencias fiscales y económicas por no contar dicha calificación.

3.3.2 Objetivos específicos

1. Establecer las principales diferencias entre los requisitos establecidos en el artículo 52 “A” de la ley del Impuesto al Valor Agregado previos y posteriores a la reforma contenida en el Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café.
2. Determinar las consecuencias fiscales y económicas que sufre el productor agrícola de hule, al no obtener la autorización de dicha calificación por parte de la administración tributaria.
3. Proporcionar un compendio que permita cumplir de manera correcta los requisitos solicitados por la administración tributaria para la solicitud de la autorización o actualización de la calificación de productor agrícola de hule.

3.4 Metodología

Para efectos de la investigación realizada, se usó el método científico, específicamente el método inductivo y deductivo a partir de la información recabada.

El método inductivo es “un proceso en el que, a partir del estudio de casos particulares, se obtienen conclusiones o leyes universales que explican o relacionan los fenómenos estudiados” (Rodríguez, 2005, p. 29).

El método deductivo “consiste en obtener conclusiones particulares a partir de una ley universal” (Rodríguez, 2005, p.29)

El método científico empírico se hizo manifiesto al aplicar conocimientos basados en experiencias previas del investigador en el campo objeto de estudio.

3.4.1 Técnicas de investigación

3.4.1.1 Técnicas de investigación documental.

Duverger (citado en Tena, 1995) explica que la investigación documental es todo aquello en lo que ha dejado huella el ser humano.

La investigación documental se basa en “observaciones o datos, contenidas en escritos de diversos tipos” (Tena, 1995, p. 49).

Por la naturaleza de la investigación realizada, aplicable a las ciencias sociales, se aplicaron las técnicas siguientes:

- Investigación documental bibliográfica.
- Investigación documental hemerográfica.
- Medios electrónicos.
- Análisis de contenido.

3.4.1.2 Técnicas de investigación de campo.

Las técnicas de investigación de campo sirvieron para recabar información de primera mano. Para efectos de la investigación realizada se detallan las siguientes:

- Observación no estructurada: este tipo de observación es aplicada cuando es necesario observar todos los aspectos de los fenómenos y no algunos en específico, debido a que “...se requiere flexibilidad en la observación para identificar los componentes fundamentales del problema...” (Malhotra, 2004, p. 186). Esta técnica fue utilizada en la presente investigación derivado de la variabilidad en los criterios aplicados por los auditores de la Administración Tributaria, para la recepción y posterior tramite de los expedientes de solicitud de autorización o actualización de productor agrícola.

- Entrevista no estructurada: este tipo de entrevista se trabaja con preguntas abiertas, no teniendo un orden establecido, es conveniente al poder realizar preguntas a partir de las respuestas que vayan surgiendo del entrevistado. Para el presente trabajo la técnica fue aplicada derivado de la variabilidad de criterios de los auditores en la Administración Tributaria.

3.5 Instrumentos de investigación

Los instrumentos de investigación son el medio con el que será posible aplicar las técnicas de investigación. Los instrumentos pueden definirse también como “lo que permite operativizar a la técnica...” (Martínez, 2013, p. 3).

Los instrumentos utilizados en la investigación documental son los detallados a continuación:

- Fichas.
- Computadora como unidad de almacenaje.

Los instrumentos utilizados en la investigación de campo son los detallados a continuación:

- Diario de campo. (Observación no estructurada).
- Libreta de notas. (Entrevista no estructurada).

3.6 Resumen del procedimiento usado.

Inicialmente fue necesaria la identificación del problema objeto de estudio, para luego definir la investigación que tiene como principal objetivo mitigar el problema planteado.

Para poder establecer el enfoque de la investigación fue necesario definir algunos antecedentes para identificar conocimientos propuestos con anterioridad por otros

autores, se plantearon y propusieron objetivos tanto, uno general, como otros específicos, esto sirvió a su vez para justificar y respaldar la puesta en marcha de la presente investigación.

Fue necesaria la revisión documental para la elaboración de un marco teórico y conceptual que proporcionara las bases y la contextualización del problema planteado, además de fundamentar la investigación realizada.

Derivado de la conceptualización del marco teórico, se identificaron los elementos a investigar mediante las técnicas de investigación propuestas, que para el presente caso fueron la observación no estructurada y la entrevista no estructurada, que, debido a la variabilidad de los criterios de los auditores en la Administración Tributaria, fueron las técnicas más acordes, ya que al no ser estructuradas proporcionan más flexibilidad para la recopilación de la información.

Con la recopilación de información fue posible proponer la solución al problema objeto de estudio, plasmado en el capítulo cuarto del presente documento, titulado discusión de resultados.

4. DISCUSION DE RESULTADOS.

La investigación realizada tuvo origen en las repercusiones tanto fiscales como económicas que representa para para el productor agrícola de hule el no estar inscrito como tal ante la Administración Tributaria, dicha calificación es necesaria para evitar el uso obligatorio de facturas especiales como documento de respaldo de las ventas realizadas por productores agrícolas a exportadores de tales productos. El problema se da específicamente por el rechazo del expediente de inscripción debido a la incorrecta presentación de los requisitos establecidos en el artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas contenidas en el Decreto 4-2019 Ley de para la reactivación económica del café.

Es necesario que el productor agrícola de hule conozca el impacto que tendrá en sus operaciones y en sus finanzas el no estar inscrito o actualizado como productor agrícola ante la Administración Tributaria, así mismo es importante que conozca cuales son los requisitos actuales y el procedimiento correcto para su inscripción, considerando la forma y el tiempo en que debe realizarlo.

La investigación fue realizada por medio de la observación no estructurada y la entrevista no estructurada, realizándose visitas físicas a las instalaciones de la unidad encargada de darle tramite a los expedientes, recabando información de fuentes directas al ser los mismos auditores quienes proporcionaron sus criterios, además de los requisitos establecidos en la ley.

Con la reforma al artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café, el análisis de los expedientes de solicitud de inscripción de productores agrícolas se volvió completamente digital por lo que para recabar la información sobre este nuevo proceso también fue necesario utilizar los canales digitales que la Administración Tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes, tal es el caso de correos electrónicos y el contact center.

Fue también de suma importancia para la ejecución de la investigación la experiencia del autor en la presentación de dichos expedientes, aplicando criterios previamente obtenidos, haciendo uso de esta manera el empirismo en el método científico.

4.1 Principales cambios del artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado luego de la reforma mediante el Decreto 4-2019.

La reforma hecha al artículo 52 “A” mediante el artículo 7 del Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café, trajo consigo diferencias significativas respecto a la anterior redacción de la ley.

Los cambios hechos a la ley incluyen modificaciones a los requisitos solicitados para la inscripción del productor agrícola, específicamente la reducción sustantiva de los mismos, también se modifica la vigencia de la autorización otorgada por la Administración Tributaria.

Cuadro No. 1

Cuadro comparativo de requisitos previos y posteriores a la reforma.

Decreto 4-2012 adición del artículo 52 "A"	Decreto 4-2019 reforma del artículo 52 "A"
<u>Requisitos solicitados anteriormente en la ley.</u>	<u>Requisitos solicitados actualmente en la ley.</u>
• Solvencia fiscal o constancia de estar al día.	→ Estar al día en sus oblig. tributarias (no solvencia).
• Certificación de las ventas realizadas a exportadores.	→ N.A.
• Documentación de soporte de los bienes inmuebles.	→ Documentación de soporte de los bienes inmuebles.
• Informe de cantidad estimada de producción.	→ Detalle de la cantidad estimada de producción anual.
• Libro de salarios y planilla reportada al IGSS.	→ N.A.
• Documentación de soporte de la compra de insumos.	→ N.A.
<u>Requisitos adicionales que debían presentarse.</u>	<u>Requisitos adicionales que se presentan actualmente.</u>
• Declaración del IVA del mes de junio.	→ N.A.
• Facturas originales tanto de ventas como de compras.	→ N.A.
• Facturas y comprobantes de pago del arrendamiento.	→ Aun es requerido.
• Detalle de ventas locales de los productos agrícolas.	→ N.A.
• DPI Contribuyente, Representante legal o mandatario.	→ N.A.
• Original y fotocopia del nombramiento de Rep. Legal.	→ N.A.

Fuente: Elaboración propia.

Existen otros cambios que la propia ley no indica, sin embargo, producto de la investigación realizada, es posible realizar una comparativa respecto al trámite anterior a la reforma y el procedimiento actual para la presentación de la solicitud de inscripción de productor agrícola ante la Administración Tributaria, el cual se detalla a continuación:

Cuadro No. 2

Cuadro comparativo del trámite previo y posterior a la reforma.

Decreto 4-2012 adición del artículo 52 "A"	Decreto 4-2019 reforma del artículo 52 "A"
<u>Medio de presentación anterior.</u>	<u>Medio de presentación actual.</u>
• Presentación Formulario SAT-0392 (Impreso).	→ Presentación Formulario SAT-0481 (electrónico AV).
<u>Forma de presentación anterior.</u>	<u>Forma de presentación actual.</u>
• Expediente foliado impreso en las oficinas de la AT.	→ Documentación electrónica formato PDF, AV.
<u>Unidad a cargo de la evaluación del expediente.</u>	<u>Unidad a cargo de la evaluación del expediente.</u>
• Unidad de exportadores y productores.	→ Intendencia de fiscalización.
<u>Tiempo para emitir la resolución.</u>	<u>Tiempo para emitir la resolución.</u>
• Promedio de 45 días calendario.	→ Inscripción inmediata luego de enviar el formulario.
<u>Tipo de resolución.</u>	<u>Tipo de resolución.</u>
• Impresa enviada a dirección fiscal del productor.	→ Digital enviada al correo electrónico del contribuyente.
<u>Vigencia de la inscripción anterior.</u>	<u>Vigencia de la inscripción actual.</u>
• Un año, de julio a junio del año siguiente..	→ Acuerdo Gubernativo 222-2019, enero de cada año.

Fuente: Elaboración propia.

4.2 Procedimiento para la solicitud de inscripción de productores luego de la reforma del artículo 52 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado mediante el Decreto 4-2019.

A causa de la reforma hecha al artículo 52 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en búsqueda de la modernización de herramientas electrónicas por parte de la Administración Tributaria, a partir de la vigencia de esta reforma, la presentación del expediente de solicitud de inscripción denominado "Inscripción y Modificación de Productores", se hará por medio de la agencia virtual del contribuyente, es el único medio en donde se puede realizar dicha solicitud, por lo que es de suma importancia que el

contribuyente tenga habilitada esta plataforma; para la obtención de la resolución de autorización de productor agrícola no habrá que realizar ningún trámite de forma presencial.

Como se ha hecho mención en el presente documento una de las principales modificaciones hechas respecto a la anterior redacción del artículo 52 “A” de la ley del Impuesto al Valor Agregado, es la disminución de los requisitos, considerando actualmente únicamente dos, sin embargo, al utilizar la plataforma de agencia virtual existen otras consideraciones planteadas a continuación.

4.2.1 Requisitos actuales para el ingreso de la solicitud de inscripción o modificación de productores.

La nueva redacción del artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera únicamente los dos siguientes requisitos:

1. “Documentación que acredite la propiedad, uso, usufructo, arrendamiento, derechos de posesión u otro derecho real sobre el bien inmueble y la extensión donde se cultiva el producto de exportación o donde se cría el ganado. Este requisito no aplica a los artesanos y productores de productos reciclados.”

Luego de la investigación realizada se determinó que dicha documentación está integrada por:

- Certificación del Registro de la Propiedad del bien inmueble.
 - Contrato de arrendamiento y/o escritura de compraventa.
 - Escritura de cesión de derechos
 - Facturas de arrendamiento
 - Aportación del bien inmueble u otros.
 - Certificaciones del bien inmueble en el Registro General de la Propiedad.
2. “Detalle de la cantidad estimada de producción anual, considerando la extensión de la tierra, tipo de producto y demás factores que incidan en la cantidad de

producto o ganado a producir, la cual deberá ser expresada en la misma unidad de medida en la que factura su producción.”

Luego de la investigación realizada se determinó que en la presentación electrónica del formulario se deben considerar como requisitos adicionales los siguientes:

- Tener habilitada la plataforma de agencia virtual del contribuyente, debido a que es el único medio por el cual podrá llenar y presentarse el formulario de inscripción o modificación de productores.
- No tener omisos en sus obligaciones tributarias, caso contrario será necesario previo a la presentación de dicho formulario, regularizar su situación ante la Administración Tributaria.

4.2.2 Actual procedimiento para realizar la inscripción y modificación de productores.

Se presenta a continuación de una manera gráfica y cronológica la forma en que actualmente debe realizarse la presentación de la solicitud de inscripción de productor agrícola ante la Administración Tributaria.

A diferencia del procedimiento anterior a la reforma contenida en el decreto 4-2019 en el que se debía hacer entrega de un expediente físico e impreso en oficinas de la Administración Tributaria, a partir de dicha reforma el procedimiento es totalmente de manera digital.

Dentro de la plataforma de agencia virtual en el apartado de “Datos del contribuyente” fue agregada la opción de “Inscripción y Modificación de Productores” desde la cual se deberá llenar el formulario SAT-0481 denominado “Inscripción y Modificación de Productores” (Anexo 2), el cual deberá completarse con la información requerida, cabe resaltar que los documentos que acrediten la propiedad o arrendamiento del bien inmueble deberán ser cargados en un archivo con formato pdf y éste no deberá exceder de 10 megabytes.

Para el formulario SAT-0481 deberán ingresarse información que también contenía el formulario SAT-0392 que se presentaba anteriormente, esta información contiene los datos siguientes:

- Número de Identificación Tributaria -NIT- y nombre del contribuyente.
- Domicilio Fiscal.
- Actividad Económica.
- Correo Agencia Virtual: servirá para recibir posteriormente la resolución de autorización.
- Tipo de productor: de los cuales de acuerdo con el artículo 52 “A” de la Ley del IVA podrán ser agropecuario, artesanal o de productos reciclados.
- Datos del representante legal y contador de la entidad: para este requisito es imprescindible que ambos estén al día con sus obligaciones tributarias.

Figura 1 .

Información del productor agrícola solicitante.

Formulario SAT-0481 Inscripción y Modificación de Datos de Productores.

Inscripción	
1. DATOS DE IDENTIFICACIÓN	
NIT del contribuyente: Nombre o razón social:	
Domicilio Fiscal: <i>Si su domicilio fiscal no coincide con la que se le muestra, realice su actualización de datos utilizando el formulario "Actualización de datos".</i>	
Actividad Económica: HULE NATURAL O LÁTEX <i>Si su actividad económica no coincide con la que se le muestra, realice su actualización de datos utilizando el formulario "Actualización de datos".</i>	
Correo Agencia Virtual (para notificaciones): <i>Si su correo electrónico no coincide con el que se le muestra, realice su actualización de datos utilizando el formulario "Actualización de datos".</i>	
2. TIPO DE PRODUCTOR (*)	
Agropecuario	
Principal producto que produce (*)	Hule Natural o Látex
3. DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL	
NIT Representante Legal (*)	
Nombre	
Estado	
Fecha Nombramiento	
4. DATOS DEL CONTADOR	
NIT Contador (*) <i>Si su Contador no coincide con el que se muestra, realice cambio de contador desde la Agencia Virtual, opción "Actualización de datos".</i>	

Fuente: Tomado de Agencia Virtual, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020.

Posterior al ingreso de la información antes detallada, se mostrará el apartado para registrar la información del bien inmueble, mismo que tiene dos propósitos, el primero de ellos es enterar a la Administración Tributaria los derechos que el contribuyente tiene sobre éste además de detallar información de gran importancia tal como:


- Nombre de la finca.
- Matricula fiscal.
- Finca (número ante el Registro General del a Propiedad)
- Folio (número ante el Registro General del a Propiedad)
- Libro (número ante el Registro General del a Propiedad)
- Departamento en que está ubicado
- Municipio
- Extensión del bien inmueble en la cual permite ingresar cantidad y unidad de medida.

Plazo de arrendamiento: este deberá abarcar como mínimo el periodo de tiempo por el que se solicita la inscripción.

Figura 2.

Información de bienes inmuebles donde se producen los bienes agrícolas.

Formulario SAT-0481 Inscripción y Modificación de Datos de Productores.

5. DETALLE BIEN INMUEBLE											
Nombre de la Finca	NIT arrendante / subarrendante	No. Escritura Pública	Matrícula fiscal	Finca	Folio	Libro	Departamento	Municipio	Extensión Tierra Total	Plazo arrendamiento	Archivo adjunto
		CONTRATO PRIVADO	---				PETEN	La Libertad	HECTAREAS		
		CONTRATO PRIVADO	---				PETEN	La Libertad	HECTAREAS		
		CONTRATO PRIVADO	---				PETEN	La Libertad	HECTAREAS		
		CONTRATO PRIVADO	---				PETEN	La Libertad	HECTAREAS		
		CONTRATO PRIVADO	---				PETEN	La Libertad	HECTAREAS		

Fuente: Tomado de Agencia Virtual, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020.

Es en este apartado (recuadro rojo) en el que se deberá cargar el archivo que permita determinar el derecho que el contribuyente tiene sobre el bien inmueble, en el que se incluyen:

- Documentos que acrediten la propiedad.
- Contrato de arrendamiento.
- Facturas del bien inmueble u otros.
- Certificaciones del bien inmueble en el Registro General de la Propiedad.

De tener más de un bien inmueble para la producción el formulario permite ingresar la cantidad de necesaria de éstos sin contar de momento con un límite definido. Se han realizado inscripciones con hasta 5 bienes inmuebles, la única condicionante es ingresar para cada uno de éstos los documentos previamente descritos.

Posterior al ingreso del o de los bienes inmuebles para producción, deberá ingresarse la estimación de la producción por cada uno de ellos, pudiendo reportar más de un producto por finca, sin embargo, al detallarse la extensión de tierra destinada a cada producto, la suma de estos no podrá superar el total del tamaño total del bien inmueble.

Sin embargo, puede suceder un caso contrario, en el que los productos reportados y la extensión de tierra utilizada para éstos sea menor al tamaño total del bien inmueble, para tal caso el productor agrícola deberá proporcionar una justificación en la que se explique la razón de la variación como lo puede ser, que la extensión de tierra aun no contenga el 100% plantaciones o bien que, aunque si las tenga, éstas estén aun en crecimiento o no aptas para la explotación.

La información que se debe proporcionar en este apartado se resume en:

- Nombre de la finca (previamente detallado en los bienes inmuebles).
- Extensión de tierra a cultivar.
- Tipo de producto.
- Unidad de medida por producto.
- Cantidad por unidad de medida (estimado a producir).
- Costo unitario por cada unidad de medida.
- Costo total (cantidad por costo unitario).

Figura 3.

Información de la estimación de producción de bienes agrícolas.

Formulario SAT-0481 Inscripción y Modificación de Datos de Productores.

6. ESTIMACIÓN DE PRODUCCIÓN						
Nombre de la Finca	Extensión de tierra a cultivar	Tipo de producto	Unidad de Medida por producto	Cantidad por Unidad de Medida	Costo Unitario (Q) por Unidad de Medida	Costo Total (Q)
Total:						
Justificación de la variación en la extensión de tierra total reportada en el apartado "Bien inmueble" y la extensión de tierra del apartado "Estimación de producción": (*)						

Fuente: Tomado de Agencia Virtual, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020.

Posterior a la revisión y confirmación de la información ingresada, el formulario será enviado y procesado por el sistema de la Administración Tributaria.

Cabe resaltar que el formulario llenado, constituye a su vez una declaración jurada, por lo que la información ingresada deberá ser cuidadosamente revisada previo a la confirmación y envío a la Administración Tributaria.

Figura 4.

Consideraciones previo a la confirmación y envío del formulario.

Formulario SAT-0481 Inscripción y Modificación de Datos de Productores.

DECLARACIÓN DEL CONTRIBUYENTE
a. Los datos ingresados fueron revisados y los mismos son correctos. b. Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y estoy sabido de los delitos de perjurio y de falsedad material e ideológica de conformidad con lo estipulado en el Código Penal. c. Autorizo que el correo electrónico registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria puede ser utilizado por la SAT para notificarme lo resuelto, conforme el Código Tributario. d. Estoy enterado que como productor estoy obligado a utilizar la herramienta de Asiste Libros o cualquier otra herramienta que para el efecto ponga a disposición la Superintendencia de Administración Tributaria.
Solicitud realizada de forma exitosa.
<input type="button" value="Imprimir"/>

Fuente: Tomado de Agencia Virtual, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020.

Luego de enviado y confirmado el formulario, el sistema de la Administración Tributaria procesara dicha solicitud, y a diferencia del procedimiento anterior a la reforma, la inscripción y resolución será emitida de inmediato, por lo que se estaría pasando de un promedio de 45 días calendario para la emisión de la resolución a recibir la misma en cuestión de unas horas.

Figura 5.

Resolución de inscripción del productor agrícola emitida por la Administración Tributaria

	Superintendencia de Administración Tributaria Registro de Productores de Productos Agropecuarios, Artesanales y Reciclados	Número de Autorización 048120200
Resolución de Autorización de inscripción en el Registro de Productores de Productos Agropecuarios, Artesanales y Reciclados		
<p>Por medio del formulario SAT-0481 número _____, se solicitó Inscripción al Registro Productores de Productos Agropecuarios, Artesanales y Reciclados.</p> <p>La solicitud se realizó conforme al artículo 52 “A” del Decreto No. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado, luego de ser verificada la solicitud por parte de la Administración Tributaria, se resuelve procedente la inscripción como Productor de Productos Agropecuarios, Artesanales y Reciclados del contribuyente:</p>		
Nombre:		
NIT:		
Tipo de Productor:		
Fecha de inscripción:		
Fecha de cambio de tipo de productor:		
<p style="text-align: center;">Superintendencia de Administración Tributaria</p> <p>IMPORTANTE: La Superintendencia de Administración Tributaria, no prejuzga sobre el contenido, ni validez de la información proporcionada por quien solicita la inscripción y no convalida hechos o actos nulos o ilícitos.</p> <p>Verifique la validez de la presente resolución a través del código QR o ingresando al Portal de la SAT (https://portal.sat.gob.gt/portal/productores-inscritos/)</p>		

Fuente: Tomado de Agencia Virtual, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020.

Un aspecto positivo en la gestión de la Administración Tributaria es la actualización de sus herramientas y procesos con el avance de la tecnología, que permiten la eficiencia u optimización del tiempo tanto para dicha entidad como para el contribuyente.

Respecto a la resolución que emitía la Administración Tributaria previo a la reforma del artículo 52 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Decreto 4-2019 que constaba de varias hojas impresas que eran entregadas por notificador de la misma; la resolución actual para confirmar la inscripción del contribuyente al registro de productores agrícolas es totalmente distinta, resaltando como principales características la reducción de su contenido, constituyendo actualmente una sola hoja y haciendo uso de la tecnología al incluir como método de autenticación un código QR.

La nueva redacción del artículo 52 "A" no menciona la necesidad para el productor agrícola de actualizarse y tampoco menciona el vencimiento de la autorización, sin embargo, el acuerdo gubernativo 222-2019 Reformas al Acuerdo Gubernativo Numero 5-2013 Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que los productores deberán realizar una ratificación de la información reportada a la Administración Tributaria en enero de cada año.

Con la optimización del tiempo en que la Administración Tributaria estará procesando las inscripciones para los productores, se reduce de sobremanera el riesgo de caer en la obligatoriedad del uso de facturas especiales.

No obstante, se debe considerar que el contribuyente no debe ser negligente en su actuar y deberá realizar una correcta planificación para la presentación de la solicitud, así como la precisión de la información declarada, no olvidando que el nuevo formulario sigue siendo una declaración jurada con posibles repercusiones legales.

4.3 Consecuencias fiscales y económicas que sufre el productor agrícola de hule, al no obtener la calificación por parte de la Administración Tributaria.

Luego de la reforma fiscal hecha por el Congreso de la Republica de Guatemala, mediante el Decreto 4-2019 Ley para la Reactivación Económica del Café, el artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado mantiene como principal efecto fiscal sobre los contribuyentes productores agrícolas de hule, el uso de facturas especiales electrónicas por cuenta de éstos.

Estas disposiciones serán aplicadas cuando los productores agrícolas realicen ventas a exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, siempre y cuando estos estén registrados como tales ante la Administración Tributaria., considerando lo dispuesto en el Decreto 20-2006 del Congreso de la Republica de Guatemala.

Sin embargo, la ley establece que, la factura especial podrá evitarse, siempre y cuando los productores agrícolas estén registrados como tales ante la Administración Tributaria, esto luego de haber realizado el ingreso de la solicitud de inscripción como productor agrícola ante dicha institución.

Los efectos del uso de la factura especial para un productor agrícola afectaran tanto la determinación del Impuesto al Valor Agregado a declararle a la Administración Tributarias, así como la determinación del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, para este último caso, también dependerá del régimen bajo el cual el contribuyente este afiliado.

Se presenta el siguiente caso práctico para determinar los efectos del uso de la factura especial en la venta de hule natural a un exportador de dicho producto:

La empresa Látex de Guatemala, S.A., realiza una venta de hule natural a Industria de Exportación Hulera, S.A., una exportadora registrada como tal ante la Administración Tributaria, considerando lo establecido en el decreto 20-2006, el total de la venta asciende a un monto de Q. 152,530.00.

Se estudiarán los siguientes escenarios para establecer el impacto tanto fiscal en las retenciones efectuadas por el exportador, así como el impacto económico en la liquidez:

1. Productor agrícola autorizado por la Administración Tributaria, bajo el régimen de Impuesto Sobre la Renta Opcional Simplificado.
2. Productor agrícola no autorizado por la Administración Tributaria, bajo el régimen de Impuesto Sobre la Renta Opcional Simplificado.
3. Productor agrícola autorizado por la Administración Tributaria, bajo el régimen de Impuesto Sobre la Renta sobre las utilidades.
4. Productor agrícola no autorizado por la Administración Tributaria, bajo el régimen de Impuesto Sobre la Renta sobre las utilidades.

Cuadro No. 3

Factura de productor **autorizado**, afiliado al régimen de ISR opcional simplificado.

(Cifras expresadas en quetzales).

FACTURA EMITIDA POR EL PRODUCTOR AUTORIZADO	
PRODUCTOR AGRICOLA EN EL REGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO DEL ISR	
FACTURA DE VENTA	152,530.00
BASE	136,187.50
IVA	16,342.50
RETENCION IVA 65% Art. 1 Dec. 20-2006	10,622.63
RETENCION ISR 5% Art. 44 Dec. 10-2012	1,500.00
RETENCION ISR 7% Art. 44 Dec. 10-2012	7,433.13
PAGO LIQUIDO A RECIBIR	132,974.25

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 4

Factura especial de productor **no autorizado**, afiliado al régimen de ISR opcional simplificado.

(Cifras expresadas en quetzales).

FACTURA ESPECIAL EMITIDA POR EL EXPORTADOR	
PRODUCTOR AGRICOLA EN EL REGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO DEL ISR	
FACTURA DE VENTA	152,530.00
BASE	136,187.50
IVA	16,342.50
RETENCION IVA 100% Fact. Espec.	16,342.50
RETENCION ISR 5% Art. 4 Dec. 4-2019	6,809.38
RETENCION ISR 7% n/a Art. 4 Dec. 4-2019	0.00
PAGO LIQUIDO A RECIBIR	129,378.13

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 5

Factura de productor **autorizado**, afiliado al régimen de ISR sobre las utilidades.

(Cifras expresadas en quetzales).

FACTURA EMITIDA POR EL PRODUCTOR AUTORIZADO	
PRODUCTOR AGRICOLA EN EL REGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL ISR	
FACTURA DE VENTA	152,530.00
BASE	136,187.50
IVA	16,342.50
RETENCION IVA 65% Decreto 20-2006	10,622.63
RETENCION ISR 5%	0.00
RETENCION ISR 7%	0.00
PAGO LIQUIDO A RECIBIR	141,907.38

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 6

Factura especial de productor **no autorizado**, afiliado al régimen de ISR sobre las utilidades.

(Cifras expresadas en quetzales).

FACTURA ESPECIAL EMITIDA POR EL EXPORTADOR	
PRODUCTOR AGRICOLA EN EL REGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL ISR	
FACTURA DE VENTA	152,530.00
BASE	136,187.50
IVA	16,342.50
RETENCION IVA 100% Fact. Espec.	16,342.50
RETENCION ISR 5% Art. 4 Dec 4-2019	6,809.38
RETENCION ISR 7% n/a Art. 4 Dec 4-2019	0.00
PAGO LIQUIDO A RECIBIR	129,378.13

Fuente: Elaboración propia.

Análisis de la ejecución del caso práctico.

El análisis de los cuadros presentados con anterioridad, evidencian el impacto que genera para el productor agrícola el uso de la factura especial como respaldo de las ventas efectuadas a exportadores de dichos productos, tanto en el aspecto fiscal como en el económico.

En el aspecto fiscal el productor agrícola al no estar inscrito como tal ante la Administración Tributaria y con el uso de la factura especial como respaldo de sus ventas a exportadores, sufre tanto de retenciones del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, situación que según las circunstancias afectara en mayor proporción al productor afiliado al régimen de ISR sobre utilidades de actividades lucrativas, debido a que en condiciones normales la determinación del Impuesto Sobre la Renta se haría considerando la deducción costos y gastos incurridos para la generación de renta, sin

embargo, con el uso de la factura especial se ve imposibilitado de realizar dicha determinación, volviéndose entonces un pago directo sobre el total de la venta efectuada.

Caso distinto para el productor afiliado al régimen de ISR opcional simplificado que, dependiendo del total de la venta efectuada al exportador de productos agrícolas, con la reforma hecha al artículo 16 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, mediante el Decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café, pasaría de la retención tanto de un 5% y 7% a únicamente una retención del 5%.

Sin embargo, ambos contribuyentes ser verían afectados en igual manera en la retención del 100% del Impuesto al Valor Agregado, situación que abre paso a su vez a las repercusiones económicas del uso de la factura especial como respaldo de la venta de productos agrícolas al exportador habitual de tales productos.

El productor agrícola al no estar inscrito y/o autorizado por la Administración Tributaria y al hacer uso de la factura especial como respaldo de las ventas a exportadores, deja de percibir, luego de considerar el régimen de Impuesto Sobre la Renta bajo el cual este afiliado, entre un 3% y un 9% del total de la factura emitida.

Como se hizo mención anteriormente es importante, que las nuevas disposiciones respecto a la factura especial, contenidas en el artículo 4 del decreto 4-2019 Ley para la Reactivación Económica del Café, repercuten en la retención de únicamente un 5% del Impuesto Sobre la Renta y no de un 5% y 7% como anteriormente era aplicado. Sin embargo, y a pesar de dicha modificación, las retenciones de ISR aplicadas al productor agrícola afiliado al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas siguen siendo de gran impacto en sus operaciones económicas.

Derivado del análisis hecho a los casos antes planteados, es posible determinar que otra de las repercusiones que sufre el productor agrícola al no estar inscrito como tal ante la Administración Tributaria, es el no poder compensar sus débitos fiscales contra los créditos fiscales que haya acumulado en determinado periodo, como lo establecen los artículos 19 y 22 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que el primero de éstos indica que el impuesto a pagar será "...la diferencia entre el total de

débitos y el total de créditos fiscales generados”, el segundo artículo citado indica que “el saldo del crédito fiscal a favor del contribuyente, que resulte mensualmente de la declaración presentada a la Administración Tributaria, lo puede trasladar a sucesivos periodos impositivos siguientes, hasta agotarlo, mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto...”.

Considerando lo anterior, es evidente que el uso obligatorio de la factura especial como respaldo de las ventas del productor agrícola al exportador de dichos productos, hace imposible que el productor pueda compensar sus débitos fiscales contra el crédito fiscal acumulado, provocando la acumulación de éste último, que en el caso de que no sea un contribuyente que se dedique a la exportación, preste servicios o venda bienes a personas exentas del impuesto, no tendrá derecho al reclamo de la devolución del impuesto como lo establece el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

CONCLUSIONES

1. Las principales conclusiones obtenidas de la investigación realizada dan como resultado que las consecuencias que genera la no inscripción de los productores agrícolas ante la Administración Tributaria, es la obligatoriedad de utilizar facturas especiales, sus efectos fiscales se ven reflejados en la determinación y retención tanto del Impuesto al Valor Agregado como del Impuesto Sobre la Renta, que le realiza el exportador de productos agrícolas.
2. Los efectos económicos que tiene el contribuyente se dan en su liquidez, derivado de las retenciones de impuestos que de manera obligatoria debe realizar el exportador al momento de emitir la factura especial, es evidente la reducción del total de los ingresos que debería recibir el contribuyente al hacer la comparación con operaciones respaldadas por facturas habituales, es decir, facturas autorizadas y vigentes en poder del productor agrícola.
3. El productor agrícola al no estar inscrito y/o autorizado por la Administración Tributaria y al hacer uso de la factura especial como respaldo de las ventas a exportadores, deja de percibir, luego de considerar el régimen de Impuesto Sobre la Renta bajo el cual está afiliado, entre un 3% y un 9% del total de la factura emitida.
4. Las recientes modificaciones al artículo 52 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, hechas mediante el artículo 7 del decreto 4-2019 Ley para la reactivación económica del café, representan una considerable reducción de los requisitos a presentar por el productor agrícola, que sumado a la modernización en las plataformas digitales de la Administración Tributaria, permiten que éste pueda cumplir tanto en cantidad de información como en el tiempo previsto por la Administración Tributaria con la solicitud de inscripción y autorización para ser calificado como tal, reduciendo a su vez el tiempo en que el contribuyente obtiene la resolución e inscripción ante dicha entidad.

RECOMENDACIONES

1. Luego de la revisión de las consecuencias fiscales y económicas para el productor agrícola, es de suma importancia considerar los nuevos requisitos establecidos en la ley, para el correcto cumplimiento del expediente de solicitud, con el fin de evitar contratiempos o el rechazo del expediente mismo.
2. Es necesario considerar la reforma efectuada al artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el decreto 4-2019 Ley para la Reactivación Económica del Café, en la cual como uno de los principales cambios es la reducción de requisitos para la solicitud de inscripción ante la Administración Tributaria, por lo que el contribuyente podrá presentar información mucho más exacta y en tiempo, respecto a los requisitos que en la redacción anterior eran solicitados.
3. Es importante considerar a su vez que como un efecto de los avances tecnológicos y de la modernización de la Administración Tributaria la inscripción a partir del año 2020 será efectuada desde la agencia virtual del contribuyente, reduciendo así el esfuerzo para tal inscripción. Por lo que el contribuyente debe procurar mantener habilitadas las plataformas digitales que sean necesarias para no caer en incumplimientos de cualquier tipo.
4. El productor agrícola debe considerar herramientas que le permitan una correcta presentación de los requisitos para la inscripción ante la Administración Tributaria, tal es el caso de un compendio de requisitos detallando posibles modificaciones futuras sugeridas por la Administración Tributaria, derivado de criterios internos de la misma. Así también implementar una planificación que le permita prevenir cualquier situación que pueda ocasionar un retraso en la ratificación de información anual como señala el acuerdo gubernativo 222-2019 Reformas al Acuerdo Gubernativo 5-2013, que en su artículo 5 requiere que el productor agrícola realice una ratificación de los datos de su inscripción ante la Administración Tributaria en enero de cada año, mediante el formulario electrónico que ésta ponga a disposición y que tendrá de carácter de declaración jurada.

BIBLIOGRAFIA

Constitución Política de la República de Guatemala, publicada en el diario oficial el 3 de junio de 1985.

Congreso de la República de Guatemala Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto 4-2012, publicado el 17 de febrero 2012.

Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, Decreto No. 27-92 y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012.

Congreso de la Republica de Guatemala, Ley de Ley para la reactivación económica del café, Decreto 4-2019. publicada el 30 de abril de 2019.

Diaz, Z. C. (2016). El contador público y auditor como consultor tributario en los efectos mercantiles, jurídicos y financieros a considerar por la emisión de factura especial según decreto 4-2012 a empresas intermediarias de productos agropecuarios. Tesis de licenciatura en ciencias económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

García, J., y Melián, J. (1993). Hacia un nuevo enfoque del trabajo social. Madrid, España: Narcea Ediciones.

Gómez, G. Y. (2013). Análisis y eficacia de los efectos y consecuencias jurídicas de las infracciones y sanciones para los contribuyentes contenidas en el decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Tesis de licenciatura en ciencias jurídicas y sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Malhotra, N. (2004). Investigación de Mercados. Naucalpan de Juárez, México. Pearson Educación.

Ministerio de Finanzas Publicas (2019). Acuerdo Gubernativo 222-2019 Reformas al acuerdo gubernativo número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lago, J., García, M., Alfonso, R., Guerverós, M., y Rodríguez, I. (2005). Comentario a la ley de Tasas y Precios públicos. Madrid, España: Librería-Editorial Dykinson.

Lerma, A. y Márquez, E. (2010) Comercio y marketing internacional. México Distrito Federal: Cengage Learning Editores.

Otalora, C. (2009). Economía Fiscal. La Paz, Bolivia: Plural editores.

Rodríguez, E.A. (2005). Metodología de la investigación. Tabasco, México: Universidad J. Autónoma de Tabasco, 2005.

Tena, A., y Rivas, R. (1995). Manual de investigación documental: elaboración de tesinas. México Distrito Federal: Universidad Iberoamericana.

Escuela de estudios de postgrado, Facultad de ciencias económicas (2018). Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en artes. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

E-GRAFÍA

Agexport Manufacturas Diversas. (2019). Hule y Caucho. Recuperado de: <http://www.manufacturasdeguatemala.com/project/hule-y-caucho/>

Agexport Hoy. (2019). En riesgo ingresos económicos de pequeños productores de vegetales y frutas de Guatemala. Recuperado de:

<http://agexporthoy.export.com.gt/sectores-de-exportacion/sector-agricola/en-riesgo-ingresos-economicos-de-pequenos-productores-de-vegetales-y-frutas-de-guatemala/>

BBC News Mundo (22 de julio de 2018). Henry Wickham: el hombre que le arrebató la producción de caucho al Amazonas. BBC News. Recuperado de: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-44851428>

BBC News Mundo (27 de julio de 2019). La controversial (y sangrienta) historia del caucho. BBC News. Recuperado de: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-49082866>

Cámara de Industria de Guatemala (2019). Más de 50 años promoviendo la industria en Guatemala. Recuperado de: <https://cig.industriaguatemala.com/institucional/historia/>

Castillo, M. R. (2007). La enseñanza agrícola en Guatemala. Tesis maestría en docencia universitaria. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. Recuperado de: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/07/07_1935.pdf

Martínez, V.L. (2013), Métodos, técnicas e instrumentos de investigación. Manual multimedia para el desarrollo de trabajos de investigación. Recuperado de https://www.academia.edu/6251321/M%C3%A9todos_t%C3%A9cnicas_e_instrumentos_de_investigaci%C3%B3n

Real Academia Española. (2018). Diccionario de la lengua española. (edición del tricentenario). Autor. Recuperado de <https://dle.rae.es/?id=UHAeKDd>

Sierra, M. L. (2014). Los efectos en la emisión de facturas especiales que recaen en los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado en el ámbito tributario en Guatemala. Tesis de licenciatura en ciencias jurídicas y sociales. Universidad Rafael Landívar, Guatemala. Recuperado en: <http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesiseortiz/2014/07/01/Sierra-Melany.pdf>

ANEXO 2

Formulario SAT-481 presentación electrónica, a partir del 04 de noviembre de 2019.

SAT Superintendencia de Administración Tributaria		PRODUCTORES Declaración Jurada y Solicitud de Inscripción/Modificación de Productores de Productos Agropecuarios, Artesanales y Reciclados.							SAT-0481 Número de Formulario 10 000		
Aclaraciones											
a) ¿Quiénes pueden utilizar este formulario?											
Los contribuyentes que se dedican a la producción de productos agropecuarios, artesanales y reciclados.											
b) ¿Cómo se usa este formulario?											
Previo a utilizar este formulario lea las instrucciones del Manual de Usuario											
<ul style="list-style-type: none"> Complete los datos del formulario. Presente el formulario electrónicamente. Recibirá un correo electrónico, adjuntando la resolución de inscripción como productor y el formulario en formato PDF. Imprima la resolución de inscripción y el formulario, guárdelos para futuras revisiones que podrá hacer la Administración Tributaria. Si extravía el formulario, ingrese a la Agencia Virtual opción "Formularios presentados v/o pagados". 											
Notas											
<ul style="list-style-type: none"> Para realizar modificación en los apartados 5 "Detalle Bien Inmueble" y 6 "Estimación de Producción" debe ingresar nuevamente a este formulario, al finalizar la presentación recibirá un correo con el formulario conteniendo la modificación realizada en formato PDF. Cuando realice una modificación de datos cambiando el tipo de productor, recibirá un correo electrónico con la resolución del cambio como productor y el formulario en formato PDF. Los campos identificados con (*) son de ingreso obligatorio. 											
Inscripción											
1. DATOS DE IDENTIFICACIÓN											
NIT del contribuyente:											
Nombre o razón social:											
Domicilio Fiscal:											
Si su domicilio fiscal no coincide con la que se le muestra, realice su actualización de datos utilizando el formulario " Actualización de datos ".											
Actividad Económica:											
HULE NATURAL O LÁTEX											
Si su actividad económica no coincide con la que se le muestra, realice su actualización de datos utilizando el formulario " Actualización de datos ".											
Correo Agencia Virtual (para notificaciones):											
Si su correo electrónico no coincide con el que se le muestra, realice su actualización de datos utilizando el formulario " Actualización de datos ".											
2. TIPO DE PRODUCTOR (*)											
Agropecuario											
Principal producto que produce (**)						Hule Natural o Látex					
3. DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL											
NIT Representante Legal (*)											
Nombre											
Estado											
Fecha Nombramiento											
4. DATOS DEL CONTADOR											
NIT Contador (*)											
Si su Contador no coincide con el que se muestra, realice cambio de contador desde la Agencia Virtual, opción " Actualización de datos ".											
Nombre											
Estado											
Fecha Nombramiento											
5. DETALLE BIEN INMUEBLE											
Nombre de la Finca	NIT arrendante / subarrendante	No. Escritura Pública	Matrícula fiscal	Finca	Folio	Libro	Departamento	Municipio	Extensión Tierra Total	Plazo arrendamiento	Archivo adjunto
		CONTRATO PRIVADO	---				PETEN	La Libertad	HECTAREAS		
		CONTRATO PRIVADO	---				PETEN	La Libertad	HECTAREAS		
6. ESTIMACIÓN DE PRODUCCIÓN											
Nombre de la Finca	Extensión de tierra a cultivar	Tipo de producto	Unidad de Medida por producto	Cantidad por Unidad de Medida	Costo Unitario (Q) por Unidad de Medida	Costo Total (Q)					
Total:											
Justificación de la variación en la extensión de tierra total reportada en el apartado "Bien inmueble" y la extensión de tierra del apartado "Estimación de producción". (*)											
DECLARACIÓN DEL CONTRIBUYENTE											
<p>a. Los datos ingresados fueron revisados y los mismos son correctos.</p> <p>b. Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y estoy sabido de los delitos de perjurio y de falsedad material e ideológica de conformidad con lo estipulado en el Código Penal.</p> <p>c. Autorizo que el correo electrónico registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria puede ser utilizado por la SAT para notificarme lo resuelto, conforme el Código Tributario.</p> <p>d. Estoy enterado que como productor estoy obligado a utilizar la herramienta de Asiste Libros o cualquier otra herramienta que para el efecto ponga a disposición la Superintendencia de Administración Tributaria.</p>											

Fuente: Tomado de Agencia Virtual, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020.

INDICE DE FIGURAS

Figura No. 1 Información del productor agrícola solicitante.....	41
Figura No. 2 Información de bienes inmuebles donde se producen los bienes agrícolas.	42
Figura No. 3 Información de la estimación de producción de bienes agrícolas.....	44
Figura No. 4 Consideraciones previo a la confirmación y envío del formulario. ...	44
Figura No. 5 Resolución de inscripción del productor agrícola emitida por la Administración Tributaria.	45

INDICE DE CUADROS

Cuadro No. 1 Cuadro comparativo de requisitos previos y posteriores a la reforma.....	52
Cuadro No. 2 Cuadro comparativo del trámite previo y posterior a la reforma.....	52
Cuadro No. 3 Factura de productor autorizado, afiliado al régimen de ISR opcional simplificado.	52
Cuadro No. 4 Factura especial de productor no autorizado, afiliado al régimen de ISR opcional simplificado.	53
Cuadro No. 5 Factura de productor autorizado, afiliado al régimen de ISR sobre las utilidades.	53
Cuadro No. 6 Factura especial de productor no autorizado, afiliado al régimen de ISR sobre las utilidades.	54