

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



**INCONSISTENCIAS EN LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO  
FISCAL DE UNA EMPRESA COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA Y  
PROPUESTA DE SOLUCIÓN**

**LICDA. LORENA VÁSQUEZ LÓPEZ**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020**

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



**INCONSISTENCIAS EN LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO  
FISCAL DE UNA EMPRESA COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA Y  
PROPUESTA DE SOLUCIÓN**

Informe final de trabajo profesional de graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el "Instructivo para la Elaboración del Trabajo Profesional de Graduación", aprobado por 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, subinciso 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

**Docente del curso**

**LIC. MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA**

**Autora**

**LICDA. LORENA VÁSQUEZ LÓPEZ**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020**

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán

Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales

Vocal Primero: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez

Vocal Segundo: MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio

Vocal Tercero: Vacante

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

Vocal Quinto: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

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

Coordinador: MSc. José Rubén Ramírez Molina

Evaluador: MSc. Mario Enrique Pérez Granell

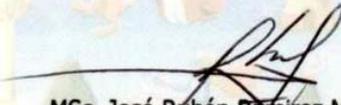
Evaluador: MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo

ACTA/EP No. **1273****ACTA No. GT-B-8-2020**

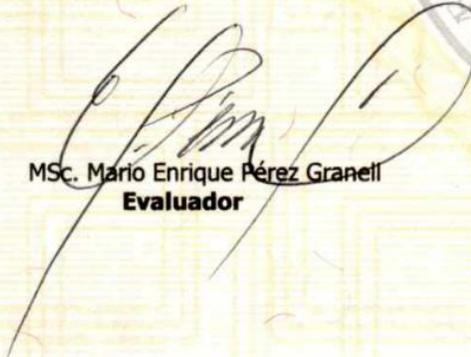
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 27 de septiembre de 2020, a las 10:35 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** de la **Licenciada Lorena Vásquez López, carné No. 200914077**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestra 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 **"INCONSISTENCIAS EN LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE UNA EMPRESA COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA Y PROPUESTA DE SOLUCIÓN"**, 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 **ochenta y tres (83)** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el sustentante incorpore la recomendación de la Terna Evaluadora dentro de los **cinco (5) días hábiles** contados a partir del día siguiente de la presenta fecha.

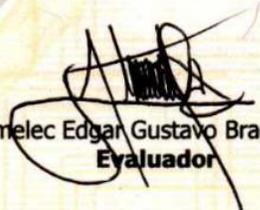
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintisiete días del mes de septiembre del año dos mil veinte.



MSc. José Rubén Ramírez Molina  
**Coordinador**



MSc. Mario Enrique Pérez Granell  
**Evaluador**



MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo  
**Evaluador**



Licda. Lorena Vásquez López  
**Rostulante**



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

**ADENDUM**

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante: **Licenciada Lorena Vásquez López, carné No. 200914077**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 05 de octubre de 2020.

(f)

**Msc. José Rubén Ramírez Molina  
Coordinador**

Msc. Andrés Esteban Bascamonte Castillo  
Examinador

Msc. Mario Enrique López Gándul  
Examinador

Licda. Lorena Vásquez López  
Postulante

## **ACTO QUE DEDICO**

- A DIOS:** Por su amor, guía y bendiciones. Por darme las fuerzas, capacidades y sabiduría para alcanzar las metas propuestas.
- A MIS PADRES:** Por su amor, ejemplo, paciencia, comprensión y apoyo incondicional. Por formarme como una persona con valores y que me enseñaron a que en la vida todo sucede con esfuerzo.
- A MIS HERMANOS:** Por su apoyo, motivación para alcanzar con esfuerzo y dedicación esta meta.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIO DE POSTGRADO:** Por forjarme como profesional de alto nivel, para la búsqueda de la excelencia y la generación de nuevos conocimientos a través de la investigación.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por ser la casa de estudios que me ha formado y brindado el conocimiento ético, académico y profesional.

## CONTENIDO

	<b>Página</b>
<b>RESUMEN</b>	<b>i</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>i</b>
<b>1. ANTECEDENTES</b>	<b>1</b>
1.1. Aceite de Palma Africana en Guatemala	1
1.2. Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	2
1.3. Antecedentes de la devolución del Crédito Fiscal del IVA	4
1.4. Legislación de la devolución del Crédito Fiscal del IVA	5
1.5. Problemática de la devolución del Crédito Fiscal del IVA	6
1.6. Trabajos profesionales relacionados con la devolución del Crédito Fiscal del IVA	7
<b>2. MARCO TEÓRICO</b>	<b>9</b>
2.1. Empresa	9
2.1.1. Empresa mercantil	9
2.1.2. Palma africana	9
2.1.3. Características de la Palma africana	10
2.2. Exportador	11
2.3. Exportación	11
2.3.1. Exportación de bienes	11
2.3.2. Exportación de servicios	11
2.4. Exportadores según su régimen	12
2.4.1. Exportación definitiva	12
2.4.2. Exportación temporal con reimportación en el mismo estado	12
2.4.3. Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo	13
2.4.4. Reparación en el exterior de mercancía con garantía de funcionamiento	13
2.4.5. Reexportación	13
2.5. Requisitos básicos para exportar	13

2.5.1	Obtener código de exportador	14
2.5.2	Emitir documentos de exportación	15
2.5.3	Emisión de requisitos no tributarios	16
2.5.4	Documentos de soporte para la exportación	17
2.5.5	Servicios de trámites de exportación – TRAMITEX –	18
2.6.	Inscripción como exportador ante la Administración Tributaria	18
2.7.	Régimen de perfeccionamiento activo para exportadores	20
2.7.1.	Regímenes de perfeccionamiento activo	20
2.7.2.	Clasificación de las empresas con base al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila	21
2.7.3.	Maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal	21
2.7.4.	Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal	21
2.7.5.	Beneficios de la actividad exportadora o de maquila bajo el Régimen de Admisión Temporal	21
2.7.6.	Solicitud de calificación para operar bajo el Régimen de Admisión Temporal emitida por el Ministerio de Economía	22
2.7.7.	Requisitos de calificación para el Régimen de Admisión Temporal	23
2.8.	Actividad exportadora o de maquila	24
2.8.1.	Constancias de adquisición de insumos de producción local	25
2.9.	Coexportación	25
2.9.1.	Autorización para la coexportación	26
2.9.2.	Requisitos que debe cumplir la solicitud para actuar bajo la figura de coexportación	26
2.9.3.	Documentos que se adjuntan a la solicitud de coexportación	27
2.10.	Tributos	27
2.10.1.	Clasificación de los tributos	27
2.10.2.	Características de los tributos	28
2.11.	Impuestos	28
2.11.1.	Elementos del impuesto	28
2.11.2.	Características de los impuestos	29
2.11.3.	Clasificación de los impuestos	29

2.12. Impuesto al Valor Agregado	30
2.12.1. Sujeto pasivo	30
2.12.2. Hecho generador	30
2.13. Crédito fiscal	31
2.13.1. Procedencia del crédito fiscal	31
2.13.2. Improcedencia del crédito fiscal	32
2.13.3. Reporte del crédito fiscal	33
2.14. Devolución de crédito fiscal	33
2.14.1. Regímenes de devolución de crédito fiscal	34
2.14.2. Régimen General de solicitud de devolución de crédito fiscal	34
2.14.3. Períodos impositivos para solicitar crédito fiscal	34
2.14.4. Procedimiento y documentación para solicitar devolución de crédito fiscal en el Régimen General	35
2.14.5. Documentación del crédito fiscal	36
2.15. Débito fiscal	36
<b>3. METODOLOGÍA</b>	<b>38</b>
3.1. Definición del problema	38
3.2. Delimitación del problema	39
3.2.1. Punto de vista:	39
3.2.2. Unidad de análisis:	39
3.2.3. Período histórico:	39
3.2.4. Ámbito Geográfico:	39
3.3. Objetivos de la investigación	39
3.3.1. Objetivo general	39
3.3.2. Objetivos específicos	39
3.4. Métodos	40
3.4.1. Método científico	40
3.4.2. Método Analítico	40
3.4.3. Método deductivo	40
3.5. Técnicas	41

3.5.1. Técnicas de investigación documental	41
3.5.2. Técnicas de investigación de campo	41
3.6. Resumen del procedimiento utilizado	42
<b>4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS</b>	<b>44</b>
4.1. Empresa coexportadora de palma africana	44
4.2. Requisitos para ser coexportadora	45
4.3. Narrativa del proceso productivo de la empresa coexportadora	49
4.4. Flujograma del proceso productivo de la empresa coexportadora	51
4.5. Proceso de documentación de las ventas de palma africana realizadas bajo la figura de coexportación	52
4.5.1. Documentación de soporte de las operaciones de coexportación	52
4.6. Documentación de soporte de las compras e importaciones	54
4.7. Inconsistencias detectadas en la documentación de soporte de la solicitud de devolución de crédito fiscal	55
4.7.1. Documentación de soporte de las operaciones de coexportación	56
4.7.2. Documentación de soporte de las compras e importaciones	59
4.8. Propuesta de solución	60
4.8.1. Documentación de soporte de las operaciones de coexportación	60
4.8.2. Documentación de soporte de las compras e importaciones	68
4.8.3. Casos que generan derecho a crédito fiscal	69
4.8.4. Gastos que no generan crédito fiscal	69
4.9. Resumen de inconsistencias en la solicitud de devolución de crédito fiscal de una empresa coexportadora de palma africana y propuesta de solución	71
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>76</b>
<b>RECOMENDACIONES</b>	<b>77</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>79</b>
<b>ANEXO</b>	<b>83</b>
<b>INDICES DE TABLAS Y FIGURAS</b>	<b>85</b>

## RESUMEN

El Trabajo Profesional de Graduación, se enmarca en la identificación de las inconsistencias que se generan en la solicitud de devolución de crédito fiscal de una empresa coexportadora, y proponer una solución para verificar que se esté realizando el procedimiento de documentación de sus operaciones de acuerdo a las leyes que lo regulan y a este tipo de exportadora.

Por lo que se tienen como objetivos: mostrar las inconsistencias que se generan en la solicitud de devolución de crédito fiscal en el Régimen General de una empresa coexportadora, verificar el cumplimiento de la normativa vigente para las empresas que actúen como coexportadores, así como, proporcionar una propuesta que permita identificar los elementos y procesos necesarios para la correcta presentación de la documentación de la solicitud de devolución de crédito fiscal y asesorar al contribuyente para la recuperación del crédito fiscal.

La empresa coexportadora de palma africana, ha presentado inconsistencias en la solicitud de devolución de crédito fiscal en el régimen general, ya que desde hace varios años ha tenido respuesta negativa en la autorización de las mismas por parte de la Administración Tributaria, lo que genera una falta de liquidez en la empresa al no poder recuperar el crédito fiscal que solicita, con el objetivo fundamental de cumplir con la legislación vigente para este tipo de exportadores, se hace preciso y necesario que la misma esté preparada bajo el ordenamiento legal y así cumplir con procedimientos correspondientes y/o documentación de respaldo de las operaciones de coexportación.

Para el logro de los objetivos y debido a la necesidad de dar a conocer los fundamentos legales y forma de documentación de las operaciones de coexportación, para formular una solicitud de devolución de crédito fiscal que asegure que la información de soporte presentada sea confiable, oportuna y

razonable, para minimizar los inconvenientes que retrasen el proceso de devolución efectiva del crédito fiscal, se utilizarán los métodos científico, analítico y deductivo.

El método científico para la realización del estudio en sus fases: indagatoria para la recolección de información documental, por medio de la revisión de fuentes primarias como lo son: libros, tesis, leyes, reglamentos y consultas electrónicas para fundamentar la investigación e información de campo por medio de entrevistas al personal de la empresa objeto de estudio, para dar cumplimiento a los objetivos planteados. Fase demostrativa con el uso de medios, técnicas e instrumentos, que soportan y comprueban los conocimientos obtenidos. Y fase expositiva, que comprende la elaboración del Trabajo Profesional de Graduación, donde se presentan los resultados de la investigación.

El método analítico ya que realizará investigación documental, para conocer cada una de las partes que intervienen en la solicitud de devolución de crédito fiscal a través de: libros y legislación fiscal. Impuesto al Valor Agregado y la Constitución Política de la República de Guatemala. Y el método deductivo en el proceso de ordenar de manera lógica los conocimientos obtenidos, para concluir sobre las inconsistencias de las solicitudes de devolución de crédito fiscal, así como en la estructuración de cada uno de los capítulos que servirán de apoyo para el informe.

Cabe mencionar que la recopilación de la información se llevará a cabo por medio de técnicas de investigación como la observación, la identificación en textos de la información relevante acerca del tema objeto de investigación, resúmenes, inspección de la documentación proporcionada por la empresa y entrevistas dirigidas al personal, que está a cargo del registro, revisión y autorización de transacciones, para obtener información sobre las actividades en las que interviene por medio de un cuestionario de entrevista.

Luego de la verificación y análisis de la información obtenida se logró la identificación de las inconsistencias que se generan en la solicitud de devolución de

crédito fiscal de la empresa coexportadora. Dentro de estas inconsistencias se puede mencionar: la emisión de constancias de adquisición de insumos, lo cual convierte las operaciones de exportaciones bajo la figura de coexportación en operaciones locales y limita la razonabilidad con respecto a la exportación de mercancías, requisito indispensable que le da el derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal. La empresa posee inconsistencias al momento de realizar la Declaración Única Centroamericana – DUCA – ya que no figura consignado el número de factura emitida por Coexportadora de Palma Africana, S.A., de acuerdo a lo que indica el artículo 36 del Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila “(...) *quedando obligadas las empresas remitentes y receptoras a figurar en la declaración como coexportadores de la citada mercancía (...)*”, lo cual no permite verificar su intervención como coexportador de las exportaciones realizadas por Aceite de Palma, S.A.. Adicional a esto se comprobó que las adquisiciones de bienes o utilización de servicios se encuentran respaldados con documentación que no cumple con todos los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que los resultados del trabajo profesional de graduación, demuestran que la coexportadora de palma africana, no aprovecha el beneficio de solicitar la devolución de crédito fiscal de IVA y la razón principal es la documentación errónea de las actividades de exportación bajo la figura de coexportador, ya que no se comprueba fehacientemente que el coexportador participa en la exportación del producto y al respaldar las ventas de palma africana con Constancias de Adquisición de Insumos, se consideran como operaciones locales, lo que genera duda razonable del derecho a la devolución de crédito fiscal.

## INTRODUCCIÓN

El crédito fiscal proviene de las operaciones afectas que el contribuyente genera en el período de un año, por adquisición de bienes y la utilización de servicios originados de la actividad económica, la que supone la combinación de uno o más factores de producción con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios.

La devolución del crédito fiscal del IVA a los exportadores, se deriva a que los consumidores finales no se encuentran en el territorio nacional y a que el Impuesto al Valor Agregado, es de corte territorial, lo que imposibilita cargar el impuesto en la compra que realizan los clientes en el extranjero.

Para los exportadores la devolución de crédito fiscal se ha convertido en uno de los incentivos fiscales por excelencia, ya que se han modernizado los procedimientos, y se han ido realizando modificaciones con el objetivo de hacer más efectivos los procedimientos.

El enfoque del Trabajo Profesional de Graduación, se enmarca en la identificación de las inconsistencias que se generan en la solicitud de devolución de crédito fiscal de una coexportadora; y así proponer una solución para verificar que se realice el procedimiento de documentación de las operaciones de coexportación de acuerdo a legislación guatemalteca vigente.

Para el desarrollo del presente trabajo se inició con la presentación del capítulo uno en el cual se establecen los antecedentes que permiten tener un conocimiento del entorno que se va a investigar, sobre la unidad de análisis, las generalidades del Impuesto al Valor Agregado, la devolución del crédito fiscal, legislación relacionada y la problemática que se origina en las solicitudes de devolución de crédito fiscal.

Como segundo capítulo se desarrolla el marco teórico, que proporciona un análisis en orden lógico, científico y técnico sobre la empresa coexportadora, los requisitos que debe cumplir para operar bajo esta figura, documentación necesaria para realizar exportaciones y coexportaciones; así como, de la devolución de crédito fiscal que ayudará a la resolución de la problemática planteada, al identificar las inconsistencias que se originan en la documentación de respaldo de las operaciones de exportación y/o coexportación y del crédito fiscal en las solicitudes de devolución.

En el tercer capítulo se desarrolla el contenido de la metodología que comprende: definición y delimitación del problema, objetivo general y específicos, unidad de análisis, periodo histórico, ámbito geográfico de la investigación, instrumentos de medición aplicados y resumen del procedimiento usado en el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación, para la recolección de información documental que fundamenta la investigación e información de campo por medio de entrevistas al personal de la empresa objeto de estudio, para dar cumplimiento a los objetivos planteados.

En el cuarto capítulo se desarrolla la discusión de resultados, sobre la problemática planteada de una empresa coexportadora de palma africana en la solicitud de devolución de crédito fiscal en el régimen general del Impuesto al Valor Agregado. Se describen los procedimientos de recolección de información que facilitaron el conocimiento de la forma en que lleva a cabo la empresa la solicitud de devolución de crédito fiscal, asimismo se estableció el proceso productivo de la compañía y la forma en que realiza las operaciones de venta para considerarse como coexportadora.

En este capítulo se determinó el porqué de las resoluciones de denegatoria que han sido notificadas por parte del ente fiscalizador, con la identificación de las inconsistencias que se originan en la solicitud de devolución de crédito fiscal de la empresa coexportadora, por lo que se finaliza el trabajo profesional con la formulación de una propuesta de solución para la correcta presentación de la

documentación de la solicitud de devolución de crédito fiscal, en especial de las operaciones de exportación bajo la figura de coexportación.

Finalmente se presentan las conclusiones, recomendaciones, que se obtuvieron del análisis del estudio realizado y referencias bibliográficas que fueron consultadas para la elaboración del presente trabajo.

## **1. ANTECEDENTES**

### **1.1. Aceite de Palma Africana en Guatemala**

En la década de los años 70 y 80 la industria de algodón era conocida como “El Rey de los cultivos”, por lo que era considerada como la actividad económica muy relevante en Guatemala y Centro América.

El cultivo de palma de aceite se introdujo en el país a finales de la década de los ochenta a raíz de la crisis en el algodón. En el año de 1988 fue donde se registró formalmente la siembra de palma de aceite en la costa sur, en áreas antes destinadas al cultivo de algodón. Pero fue hasta 1991 y 1992 donde se registran las primeras cosechas del fruto de la palma de esta actividad.

El cultivo de palma, que es una especie tropical, representa alrededor del 3% del total de la superficie agrícola. El aceite de palma contribuye a la seguridad alimentaria de la población guatemalteca porque es utilizado en productos comestibles como panes y galletas, además que es un sustituto de los aceites vegetales suaves como los de soya o girasol, los cuales son sometidos a un proceso parcial de hidrogenación para darles mayor estabilidad lo que es desfavorable para la salud.

Guatemala cuenta con 120,000 hectáreas de cultivo de palma, las cuales están ubicadas en los departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Retalhuleu, Suchitepéquez, Escuintla, Izabal, Alta Verapaz, Petén y Quiché. Ya que, al ser zonas de alta precipitación pluvial, no se utiliza agua para regar los cultivos, a excepción de pequeños sistemas de riego para viveros.

La siembra de palma africana en Guatemala, representa el 0.6% de la palma en el mundo, donde líderes mundiales son Indonesia y Malasia con 6 y 4.5 millones de hectáreas, respectivamente. Sin embargo, Guatemala ocupa el primer lugar a nivel mundial en productividad por hectáreas, es decir, en rendimiento. Se estima que Guatemala produce

unas 350 mil toneladas de aceite crudo de palma y se consumen 278 mil toneladas en diversos alimentos y productos.

El sector palmicultor representa el 1% del Producto Interno Bruto (PIB) de Guatemala, el cual genera más de 25 mil empleos directos y 125 mil empleos indirectos. Las exportaciones de palma de aceite representan al año más de USD 400 millones, lo que genera un aumento de la inversión en Guatemala,

## **1.2. Generalidades del Impuesto al Valor Agregado**

El Impuesto al Valor Agregado, fue creado mediante el Decreto Ley 72-83 en el cual se estableció una tarifa única del 10%, sin embargo, derivado a presiones sociales y económicas de ese mismo año ese mismo año se emitió el Decreto 120-83 en el cual se disminuía la tarifa a un 7%.

A finales de agosto de 1991, el Ministro de Finanzas, Richard Aitkenhead, presentó un proyecto de modernización tributaria a la Comisión de Finanzas del Congreso. Con esta reforma el gobierno esperaba obtener más ingresos fiscales mediante la ampliación de la base tributaria, la simplificación del sistema de recaudación y el establecimiento de la progresividad de la estructura tributaria. El proyecto recogía propuestas hechas por el Banco Mundial en materia fiscal. El paquete fiscal propuesto consistía en modificaciones al ISR, IVA, aranceles, papel sellado y timbres fiscales, impuesto territorial e importación y consumo de petróleo. (Inforpres. p. 7)

Durante esta reforma para el IVA, se propuso la eliminación de la tasa cero para todos los sectores, exceptuando las exportaciones no tradicionales y los servicios financieros. También fueron eliminadas las exenciones a servicios y se suprimió el listado de exenciones a productos alimenticios, se creó la figura del pequeño contribuyente, se estableció la factura especial para aquellas personas que no emitían facturas y se eliminaron las infracciones y sanciones que se trasladaron al Código Tributario, el cual había sido aprobado en 1991.

El Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado; fue publicado en el diario oficial, el cual fue aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, entre mayo y noviembre de 1992. En 1994 el Decreto 60-94, reformó la Ley del IVA; estas reformas incluyeron el aumento de la tasa del 7% al 10% “(...) *a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que se firme el acuerdo que resulte de las negociaciones para alcanzar una paz firma y duradera o a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y seis, lo que ocurra primero (...)*” (Inforpres, p. 225)

Durante el período 1996-2006 continuó consolidándose y fortaleciéndose el Impuesto al Valor Agregado – IVA – como la fuente de ingresos tributarios más importante, luego de los incrementos al 10% y al 12% de su tasa. También contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y la aprobación de la ley conocida como “Anti-evasión”, ya que, por medio de sistemas de retenciones, fortaleció aún más la recaudación del IVA e, indirectamente, del ISR.

De acuerdo con el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2018), “el modelo del Impuesto al Valor Agregado descansa en un sistema de créditos y débitos fiscales que se transmiten desde la primera operación vinculada, hasta recaer en su impacto total en el consumidor final quien adquiere los bienes y servicios que están gravados con dicho impuesto.” (ICEFI, p. 3)

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se incluyeron beneficios fiscales a los exportadores, derivado de las necesidades de mejorar el sistema productivo del país y con el fin de incrementar el empleo y el ingreso de divisas, con el objetivo que los inversionistas establecieran empresas en el territorio nacional y activar de esa forma la economía, dentro de estos incentivos fiscales se puede mencionar la devolución de crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado.

### **1.3. Antecedentes de la devolución del Crédito Fiscal del IVA**

La devolución de crédito fiscal a los exportadores se ha convertido en uno de los incentivos fiscales por excelencia, ya que se han modernizado los procedimientos, y se han ido realizando modificaciones con el objetivo de hacer más efectivos los procedimientos.

Según información de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se estima que el crédito fiscal para devolución en el año 2015 ascendió a Q.2,594.8 millones. Al 31 de diciembre de 2017 en la Superintendencia de Administración Tributaria, se encontraban pendientes de atender solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA de los exportadores por un monto total de Q3,880.1 millones, equivalente al 0.7% del PIB y al 13.6% del IVA pagado efectivamente en las cajas fiscales (términos brutos).

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

Para el año 2019 la Superintendencia Administración Tributaria, estimó que la devolución de Crédito Fiscal ascendería a Q.3,092.0 millones, con una tasa de crecimiento del 8.5% respecto al 2018, de los cuales Q.2,701.7 millones corresponden a devolución fiscal y Q.390.0 millones a auto acreditamiento de los exportadores. Según estas estimaciones la devolución de crédito fiscal presentará una tendencia alcista en el período multianual 2019-2023.

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

#### **1.4. Legislación de la devolución del Crédito Fiscal del IVA**

El Crédito Fiscal es el derecho que tienen las empresas para compensar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en actividades de exportación o con empresas exentas de este impuesto. (CEES, 2019)

El Crédito Fiscal proviene de las operaciones afectas que el contribuyente genera en el período de un año, por adquisición de bienes y la utilización de servicios originados de la actividad económica, la que supone la combinación de uno o más factores de producción con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios.

El artículo 16, del Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que *“Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se vinculen con la actividad económica. El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. (...) no integrará el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta. (...)”*

Asimismo, el artículo 23 del Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que *“Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado por la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta Ley. (...)”*

- El procedimiento de devolución de crédito fiscal en el Régimen General, está normado en los artículos 23 y 23 “A” del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Es aplicable a los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que presten servicios o vendan

bienes a entidades exentas del impuesto, que hubieran generado crédito fiscal en la adquisición de bienes o la utilización de servicios vinculados al proceso productivo. Exportadores con un porcentaje menor al 50% de sus ventas anuales que no puedan compensar créditos con débitos. Y exportadores que quedaron temporalmente fuera del régimen especial por no actualizarse.

Los requisitos que deben cumplir los contribuyentes, para solicitar devolución de crédito fiscal en el Régimen General, son los siguientes:

- Exportadores que destinen más del 50% de sus ventas anuales a la exportación.
- Gestionar la devolución ante la Superintendencia de Administración Tributaria por períodos vencidos acumulados en forma trimestral o semestral, a través del Formulario SAT-2123.
- Adjuntar al Formulario SAT-2123, original y fotocopia de las 10 facturas de mayor valor de cada período mensual.
- Adjuntar libro de compras y ventas
- Declaraciones aduaneras cuando el exportador sea eventual.

### **1.5. Problemática de la devolución del Crédito Fiscal del IVA**

La problemática de la devolución del crédito fiscal del IVA a los exportadores, se deriva a que los consumidores finales no se encuentran en el territorio nacional, asimismo, se debe considera que el Impuesto al Valor Agregado, es de corte territorial, lo que imposibilidad cargar el impuesto en la compra, por lo que los exportadores deben solicitar la devolución del impuesto.

La legislación tributaria frecuentemente contiene disposiciones que constituyen beneficios para los contribuyentes, dentro de estos se encuentra el derecho a la devolución de crédito fiscal a exportadores y coexportadores, sin embargo, este derecho en algunas ocasiones no genera los beneficios esperados a la empresa, debido a que existen inconsistencias o deficiencias en los registros contables del crédito fiscal, inapropiada documentación de las operaciones, desconocimiento de los procedimientos de solicitud o simplemente por la inadecuada interpretación de las leyes que lo rigen, que

no permite recuperar el crédito fiscal que hubieren pagado los exportadores y coexportadores, por la adquisición de bienes o la contratación de servicios relacionados directamente con el proceso productivo.

Por lo que es necesario identificar las inconsistencias en las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen general, ya que la no autorización de las solicitudes de devolución por parte de la Administración Tributaria, genera una falta de liquidez en las empresas al no poder recuperar el crédito fiscal que solicita. Con el objetivo fundamental de cumplir con la legislación vigente, se hace preciso que la misma esté preparada bajo el ordenamiento legal y así cumplir con procedimientos correspondientes y/o la documentación de respaldo de las operaciones de exportación y/o coexportación.

#### **1.6. Trabajos profesionales relacionados con la devolución del Crédito Fiscal del IVA**

Existen diversas tesis que tratan sobre devolución de crédito fiscal, en las que indican cual es el procedimiento, regímenes, formas de documentación del crédito fiscal y factores que impiden la devolución de crédito fiscal.

Dentro de estos trabajo se puede mencionar: Perdomo R. (2010) en su tesis titulada *“Procedimientos de auditoría para agilizar la devolución de crédito fiscal el en régimen especial de empresas que se dedican a la exportación de café en Guatemala”*, tiene como objetivo dar a conocer a los contribuyentes procedimientos que ayuden a agilizar la devolución de crédito fiscal en el régimen especial del Impuesto al Valor Agregado, esto debido a que por desconocimiento o el requerir información mensual por parte de la Administración Tributaria provoca deficiencias en los expedientes de solicitud de devolución de crédito fiscal. Esta tesis de grado está enfocada en plantear lineamientos y técnicas que deben llevarse a cabo para agilizar la devolución de crédito fiscal para empresas exportadores de café.

Canú C. (2013) tesis titulada *“Procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA, régimen general, de una empresa de confección de prendas de vestir, amparada bajo la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila”*, está

enfocada en proporcionar una propuesta de solicitud de devolución de crédito fiscal a los contribuyentes amparados bajo el Decreto 29-89, en cualquiera de los tres regímenes que indica la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que presenta un detalle de los procedimientos a seguir de cada uno de ellos y un análisis de los pro y contras. Así como de factores que se deben considerar: costo de honorarios por asesoría fiscal, el grado de liquidez de la empresa, el tiempo real estimado que se tome la Administración Tributaria para hacer efectiva la devolución, plazos de presentación de solicitudes y el monto neto a recibir de lo solicitado.

Miranda F. (2009) tesis titulada *“Procedimientos técnicos y requisitos fiscales, para el proceso de solicitud y registro contable de la devolución de crédito fiscal, en una empresa exportadora de manteca y aceite vegetal”*, que se basa en dar a conocer a las empresas exportadoras de manteca y aceite vegetal fundamentos legales y procedimientos contables necesarios para formular una solicitud de devolución de crédito fiscal que minimice errores que retrasen el proceso de devolución efectiva del Impuesto al Valor Agregado. Tiene por objetivo presentar procedimientos técnicos y requisitos fiscales, para el proceso de solicitud y registro contable de la devolución de crédito fiscal.

Estos trabajos se han enfocado en empresas exportadoras, entidades exentas o maquilas. En la actualidad no existe un estudio que indique cuales son las inconsistencias en la solicitud de devolución de crédito fiscal de una empresa coexportadora.

Por lo que el único antecedente que existe sobre empresas coexportadoras se encuentra en la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 y su reglamento, ya que regula la figura de coexportación. Por lo tanto, se puede indicar que el presente trabajo es el primero que se realiza enfocado para esta modalidad de exportadores.

## 2. MARCO TEÓRICO

### 2.1. Empresa

Es una organización de los factores de producción (capital y trabajo), con el fin de obtener una ganancia ilimitada. (Paz. R. 2005. p. 126)

De acuerdo con el artículo 5 del Código de Comercio: se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.

El artículo 3 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 indica: es la unidad productiva propiedad de personas individuales o jurídicas constituida con las leyes de la República.

#### 2.1.1. Empresa mercantil

Paz, R. (2005) indica que: la empresa mercantil, será reputada como un bien inmueble. (...) esa naturaleza de bien mueble o cosa mercantil, la empresa mercantil puede transmitirse en propiedad y gravarse, puede ser intervenida, puede ser objeto de usufructo o arrendamiento.

El artículo 655 del Decreto 2-70, Código de Comercio de Guatemala, define la empresa mercantil como: *“(...) el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios. La empresa mercantil será reputada como un bien mueble.”*

#### 2.1.2. Palma africana

Chen, R. (2017) describe lo siguiente: la palma africana de aceite (*elaeis guineensis* Jacq) es un vegetal perenne. Cuando se le cultiva con propósitos comerciales tiene un promedio de vida que oscila entre los 24 y 28 años, de acuerdo con el tipo de material

plantado. Durante este lapso, cada planta emite racimos de frutos oleaginosos, que pueden alcanzar producciones de 4.2 toneladas durante toda su vida productiva. Esto representa aproximadamente 600 toneladas acumuladas de fruta por hectárea, cuando el proceso productivo se desarrolla en condiciones óptimas de suelo, clima y nutrición. (p. 36)

### **2.1.3. Características de la Palma africana**

Chen (2017) indica que:

La palma africana posee las siguientes características:

- **Tamaño:** palmera monoica con tronco erecto solitario que puede alcanzar más de 40 m de altura en estado natural.
- **Sistema radicular:** es de forma fasciculada, con gran desarrollo de raíces primarias que parten del bulbo de la base del tallo en forma radial, en un ángulo de 45° respecto a la vertical, profundizando hasta unos 50 cm en el suelo y variando su longitud desde 1 m hasta más de 15 m.
- **Tallo:** comunica las raíces con el penacho de hojas que lo coronan. Se desarrolla en tres o cuatro años, una vez que se ha producido la mayor parte del crecimiento horizontal del sistema radicular.
- **Hojas:** hojas verdes pinnadas (con folíolos dispuestos como pluma, a cada lado del pecíolo) de 5 – 8 m de longitud que constan de dos partes, el raquis y el pecíolo.
- **Inflorescencias:** las flores se presentan en espigas aglomeradas en un gran espádice (espata que protege a una inflorescencia de flores unisexuales) que se desarrolla en la axila de la hoja. La inflorescencia puede ser masculina o femenina.
- **Fruto:** los frutos de la palma son de forma ovoide de tres a seis centímetros de largo, y cuentan con un peso aproximado de 5 a 12 gramos, tiene piel lisa y brillante (exocarpio), una pulpa o tejido fibroso que contiene las células con aceite (mesocarpio), una nuez o semilla compuesta de un cuesco lignificado de grosor variable (endocarpio) y una almendra aceitosa o palmiste (endospermo). Los frutos insertados en las espiguillas que rodean el raquis en forma helicoidal, conforman los racimos. (p. 37-38)

## **2.2. Exportador**

El que exporta o comercia con país distinto del de sus negocios o actividades. (Ossorio, p. 397)

## **2.3. Exportación**

Envío de mercaderías o productos del país propio, o del que se mencione a otro distinto. (Ossorio, p. 397)

Exportación es la actividad comercial que consiste en vender productos y servicios a otro país. En economía como exportación se puede considerar la operación comercial consistente en el envío de bienes o servicios fuera del territorio nacional. El envío, asimismo, puede realizarse por cualquiera de las vías de transporte habituales, como la marítima, la terrestre o la aérea. (Unión Europea, 2013, p. 8)

Para poder realizar una exportación se debe de cumplir con los requisitos legales y controles tributarios que permitan el tráfico legítimo de bienes y servicios de un territorio a otro.

### **2.3.1. Exportación de bienes**

De acuerdo al artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es: la venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.

### **2.3.2. Exportación de servicios**

El artículo 2 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece: 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 cambiaria vigente.

## **2.4. Exportadores según su régimen**

La Cámara de Comercio de Guatemala, describe lo siguiente: según el Código Aduanero Uniforme Centroamericano – CAUCA–, las mercancías pueden destinarse a los siguientes regímenes aduaneros:

### **2.4.1. Exportación definitiva**

(...) es la salida del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior.

El artículo 370 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano – RECAUCA–, establece: *“La declaración de mercancías para el régimen de exportación definitiva contendrá además de la información que establece el Artículo 320 de este Reglamento, en lo que fuere aplicable, la siguiente: a) Identificación del consignatario; b) Identificación del número de referencia de la declaración de mercancías, aduana de salida y de control; c) Identificación del puerto de embarque, en su caso; d) Peso neto de las mercancías; e) Valor libre a bordo (FOB) declarado en la factura; f) Valor del seguro y flete, cuando corresponda; g) Identificación de los documentos referidos al cumplimiento de restricciones y regulaciones no arancelarias.”*

Asimismo, el artículo 372 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano – RECAUCA–, indica los requisitos mínimos a la exportación: *“Los exportadores registrados deberán presentar o transmitir en forma electrónica, previo a la exportación, la declaración de mercancías (...) La exportación deberá perfeccionarse mediante la presentación de la declaración de mercancías e información complementaria, en el plazo de tres días siguientes de haberse efectuado el embarque de las mercancías, confirmando el pago por la diferencia de tributos, en su caso.”*

### **2.4.2. Exportación temporal con reimportación en el mismo estado**

(...) es el régimen aduanero mediante el cual, con suspensión del pago de tributos a la exportación en su caso, se permite la salida temporal del territorio aduanero, de mercancías nacionales o nacionalizadas, con el fin específico y por un tiempo

determinado, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o reparación, en cuyo caso a su retorno serán admitidas con liberación total de tributos a la importación. (...)

#### **2.4.3. Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo**

(...) es el régimen que permite la salida del territorio aduanero por un plazo determinado de mercancías nacionales o nacionalizadas, para ser sometidas en el exterior a las operaciones de transformación, elaboración, reparación u otras permitidas, con suspensión en su caso, de los tributos a la exportación, para ser reimportadas bajo el tratamiento tributario y dentro del plazo establecido en el Reglamento.

#### **2.4.4. Reparación en el exterior de mercancía con garantía de funcionamiento**

Las mercancías que hayan sido reparadas en el exterior, dentro del período de la garantía de funcionamiento y sin costo alguno, reingresarán con exención total de tributos. (...) Si las mercancías recibidas no fueran idénticas a las importadas inicialmente, se deberá pagar la diferencia de los tributos que resulte, o en su caso, se podrá solicitar la devolución de los tributos pagados.

#### **2.4.5. Reexportación**

(...) es el régimen que permite la salida del territorio aduanero, de mercancías extranjeras llegadas al país y no importadas definitivamente. No se permitirá la reexportación de mercancías caídas en abandono o que se haya configurado respecto de ellas, presunción fundada de falta o infracción aduanera penal.

### **2.5. Requisitos básicos para exportar**

De acuerdo con la Asociación Guatemalteca de Exportaciones – AGEXPORT – el primer paso para convertirse en exportador es obtener el Código de Exportador.

Luego de obtener el Código de Exportador, por cada exportación que realice, la empresa deberá realizar sus documentos de exportación y sus respectivos permisos.

A continuación, se detallan los requisitos básicos para poder exportar:

### **2.5.1 Obtener código de exportador**

El primer paso para realizar una exportación es obtener el Código de Exportador, la solicitud se realiza a través de vía WEB por medio de la plataforma SEADEx WEB. Este código es emitido por la Ventanilla Única para las Exportaciones – VUPE –. La guía de emisión de la solicitud de Código de Exportador, que puede encontrarse a través del portal WEB <http://vupe.export.com.gt/servicios-vupe/codigo-de-exportador/>.

Dependiendo el tipo de empresa debe de adjuntar los siguientes documentos escaneados en formato PDF por archivos individuales:

- Para sociedad anónima o persona jurídica:
  - Patente de comercio.
  - Patente de sociedad.
  - Nombramiento de Representante Legal inscrito en el Registro Mercantil.
  - DPI o Documento de Identificación del Representante Legal.
  - Copia de factura anulada u orden de impresión autorizada por SAT.
  - Formato de Registro de Firmas autorizadas y sello RE-F.005.
  
- Para persona individual:
  - Patente de comercio.
  - DPI o Documento de Identificación del Representante Legal.
  - Copia de factura anulada u orden de impresión autorizada por SAT.
  - Formato de Registro de Firmas autorizadas y sello RE-F.005.
  
- La documentación se revisará y verificará en un tiempo aproximado de 2 a 3 horas.
  
- Luego de revisada la solicitud, la empresa confirmará datos por medio de llamada telefónica, si todo está bien se procede a aprobar el código de exportador.

- Cuando al exportador le sea autorizado el código, deberá cancelar Q92.00 por los Servicios de AGEXPORT / Autorización de exportaciones, en los bancos Industrial, BANRURAL o G&T Continental.

### **2.5.2 Emitir documentos de exportación**

Para cada exportación que se realice se debe emitir los documentos de exportación correspondientes, existen diferentes tipos y estos dependen del país de origen, país de destino y medio de transporte que se utilizará, a continuación, se muestra la lista de documentos que se necesitan:

- DUCA-F: aplica cuando el origen del producto es de Guatemala o Centroamericano. El país de destino es centroamericano. En caso de que quiera acogerse al Tratado de Integración Económica Centroamericana.
- Declaración para el registro y control de exportación (DEPREX): aplica cuando el país de origen o destino de la mercancía no pertenecen al área centroamericana. El destino puede ser algún país centroamericano o del resto del mundo. La DEPREX siempre debe ir acompañado de una DUCA-D, la clase depende del medio de transporte:
- DUCA-D: dependiendo del medio de transporte y tipo de exportación se puede utilizar cualquiera de la siguientes DUCAS-D:

Para transporte Marítimo / Aéreo:

- DUCA-D simplificada / Clase 11: para exportaciones vía marítima o aérea, se emite previa a la exportación y posteriormente debe de liquidar la exportación con una DUCA-D complementaria.
- DUCA-D Complementaria / Clase 37: para exportaciones vía marítima o aérea, se emite luego de que el producto se haya exportado y sirve para liquidar la exportación ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para transporte Terrestre:

- DUCA-D Normal / Clase 10: para exportaciones vía terrestre, existen dos tipos: exportaciones definitivas o amparadas bajo el Decreto 29-89.

Para la rectificación:

- DUCA-D Rectificatoria / Clase 36: se usa para rectificar los datos consignados en una DUCA-D Normal / Clase 10 o para rectificar una DUA Complementaria / Clase 37.

Para exportación a granel bajo el Decreto 29-89:

- DUCA-D Provisional / Clase 54: para exportaciones a granel amparadas bajo el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila.

### **2.5.3 Emisión de requisitos no tributarios**

Algunos productos requieren permisos especiales de algunas instituciones para su exportación. Muchos de estos permisos se pueden obtener en las oficinas centrales de VUPE.

- Productos de madera – Documento: Certificado INAB
- Productos textiles – Documento: Extex
- Productos de origen vegetal – Documento: Certificado Fitosanitario
- Productos de origen animal – Documento: Certificado Zoosanitario
- Certificado de origen Cámara de Comercio
- Certificado de Origen SGP (Sistema Generalizado de Preferencias); si el producto a exportar califica bajo el esquema del SGP con Japón, Nueva Zelanda, Canadá, Suiza, Australia, Rusia, Turquía y Noruega, y cumple con la regla de origen específica, deberán emitir el Certificado Forma A, para lo cual deberá tener autorización por parte de la Dirección de Administración de Comercio Exterior – DACE – del Ministerio de Economía y debe llenarse a través del sistema SEADDEX WEB.

- Certificado de Circulación de Mercancías EUR-1, Acuerdo de Asociación – AdA – con la Unión Europea. Debe ser autorizado por el Ministerio de Economía mediante el llenado del Cuestionario de Verificación de Origen y que debe ser llenado a través del sistema SEADEx WEB.
- Credenciales de Exportación – Ministerio de Energía y Minas (MEM)
- Licencia de producto CAFÉ. Deberá inscribirse en la Asociación Nacional del Café – ANACAFÉ –
- Permisos de exportación de desechos peligrosos – Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales – MARN –

#### **2.5.4 Documentos de soporte para la exportación**

De acuerdo con el artículo 321 del RECAUCA, los documentos de exportación deberán de sustentarse según el Régimen Aduanero de que se trate, en los documentos siguientes:

- Factura comercial: según el artículo 7 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, las exportaciones de bienes y servicios están exentas del impuesto, por lo tanto, no se declarará en la factura de exportación. El artículo 323 del RECAUCA establece los datos mínimos que debe de contener la factura comercial
- Documentos de transporte: depende de la vía de transporte se deberá adjuntar los documentos del transportista adicionalmente al manifiesto de carga; Conocimiento de embarque (Vía marítima). Guía Aérea (Vía aérea). Carta de Porte (Vía terrestre).
- Certificado o certificación de origen: para establecer de donde proviene la mercadería y únicamente cuando proceda.
- Licencias, permisos, certificados u otros documentos: para dar cumplimiento a las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías y demás autorizaciones.

### **2.5.5 Servicios de trámites de exportación – TRAMITEX –**

Estos servicios dependerán de la forma en que sean transportadas las mercancías:

- En aduanas marítimas: si la exportación se realiza vía marítima, la Ventanilla Única para las Exportaciones – VUPE –, le apoya con todo el proceso en aduanas marítimas, desde el acompañamiento del contenedor para que sea embarcado hasta la liquidación de la DUCA-D Complementaria ante la Administración Tributaria.
  
- En Aduana Express Aéreo: luego de realizada la exportación, se brinda seguimiento de la documentación para que sea liquidada ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **2.6. Inscripción como exportador ante la Administración Tributaria**

Un trámite que también deben realizar los contribuyentes para considerarse como exportadores, es realizar la inscripción ante la Administración Tributaria, el cual es requisito para solicitar devolución de crédito fiscal.

Por lo que debe presentar la información siguiente:

- Requisitos para persona individual o jurídica:
  - Contar con Código de Exportador obtenido en Ventanilla Única para las Exportaciones – VUPE –
  - Contar con Agencia Virtual.
  - Si posee un establecimiento en Zona Franca no podrá utilizar el formulario.
  - No encontrarse omiso.
  - Sin planes operativos.
  - Tener domicilio fiscal localizado.
  - Haber presentado las 12 declaraciones de IVA de enero a diciembre del período inmediato anterior que contenga información de exportaciones (para inscripción al Régimen Especial y Régimen Optativo).

- Tener presentada la Declaración del IVA del mes de diciembre del periodo inmediato anterior (aplica para Actualización al Régimen Especial del primer semestre del año en curso).
  - Haber presentado la Declaración del IVA del mes de julio (aplica para Actualización al Régimen Especial del segundo semestre del año en curso).
  - Completar todos los campos obligatorios del formulario, para descargar el archivo de divisas (aplica para Actualización del Régimen Especial).
  - El libro mayor de los folios en los que consten las ventas por exportación certificado por el contador. (aplica para Actualización del Régimen Especial).
  - El representante legal debe estar activo ante SAT, que la fecha de nombramiento sea mayor o igual a la fecha del llenado del formulario, no debe encontrarse omiso, con domicilio fiscal localizado y sin planes operativos.
  - El contador debe encontrarse activo ante SAT, actualizado, sin omisos, con domicilio fiscal localizado y sin planes operativos.
- Pasos para inscribirse:
    - Ingresar a portal SAT: <https://portal.sat.gob.gt/portal/>
    - Ingresar a Agencia Virtual
    - Seleccionar: Aplicaciones / Sistema Agencia Virtual / Menú / Sección servicios / Inscripción y Actualización de Exportadores
    - Se visualizará el formulario SAT-0471 “Inscripción y Actualización de Exportadores”
    - Se mostrará el NIT; nombre o Razón Social y dirección fiscal.
    - Se completa la información de las casillas en blanco.
    - Si la información ingresada es la correcta se valida el formulario.
    - Enviar el formulario, para obtener un correo electrónico que indicará que la solicitud ha sido realizada
    - Adjunto al correo electrónico y en formato PDF estará el formulario presentado y se visualizará el período activo como exportador inscrito.

## **2.7. Régimen de perfeccionamiento activo para exportadores**

La literal k) del artículo 3 del Decreto 29-89, establece que es: el Régimen aduanero que permite introducir en el territorio nacional aduanero, mercancías de cualquier país para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y destinarlas a su exportación o reexportación en forma de productos terminados, sin que aquellas queden sujetas a los derechos arancelarios e impuestos de importación.

### **2.7.1. Regímenes de perfeccionamiento activo**

El artículo 5 del Decreto 29-89 indica que: las mercancías pueden ser objeto de los Regímenes de Perfeccionamiento Activo, que se definen a continuación:

- Régimen de Admisión Temporal: permite recibir dentro del territorio aduanero nacional, en suspensión de derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado – IVA –, mercancías destinadas a ser exportadas o reexportadas en el período de un año después de haber sufrido una transformación o ensamble.
- Régimen de Devolución de Derechos: permite una vez efectuada la exportación o reexportación, obtener el reembolso de los derechos arancelarios, impuesto a la importación, e Impuesto al Valor Agregado – IVA –, pagados en depósito, que hubiere gravado mercancías internadas, productos contenidos en ellas o consumidos durante su proceso.
- Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria: permite importar con exoneración de derechos arancelarios e impuestos a la importación pagados por el exportador indirecto. (...)
- Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total: es aplicable a las empresas cuando dentro de su proceso productivo utiliza en su totalidad mercancías nacionales o nacionalizadas, para la fabricación o ensamble de productos de exportación.

### **2.7.2. Clasificación de las empresas con base al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila**

De conformidad con el artículo 6 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila: las empresas podrán calificarse como:

- Maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal.
- Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal.
- Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal.
- Prestadora de servicios.
- Exportadora bajo el Régimen de Devolución de Derechos.
- Exportadora bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria.
- Exportadora bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional Total.

### **2.7.3. Maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal**

El artículo 7 del Decreto 29-89 indica que la maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal es aquella orientada a la producción y/o ensamble de bienes destinados a ser reexportados siempre que se garantice ante el fisco la permanencia de las mercancías admitidas temporalmente mediante fianza, garantía específica autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **2.7.4. Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal**

Al igual que la maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal, la exportadora bajo este régimen debe garantizar ante el fisco la permanencia de las mercancías admitidas temporalmente, mediante fianza, garantía específica autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria. La exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal es aquella que se dedica a la producción de bienes que se destinen a la exportación o reexportación. De acuerdo con el artículo 8 del Decreto 29-89.

### **2.7.5. Beneficios de la actividad exportadora o de maquila bajo el Régimen de Admisión Temporal**

Con el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, se establecieron beneficios a la actividad exportadora o de maquila bajo el

Régimen de Admisión Temporal, como la suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado, sobre las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país, de conformidad con los listados autorizados en la resolución de calificación emitida por el Ministerio de Economía, hasta por un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de aceptación de la Declaración Aduanera de Importación o el Formulario Aduanero Único Centroamericano respectivo. Con base legal en el artículo 12 del Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

#### **2.7.6. Solicitud de calificación para operar bajo el Régimen de Admisión Temporal emitida por el Ministerio de Economía**

Esta solicitud puede realizarse de forma física o en la plataforma electrónica del Departamento de Política Industrial de la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía.

De conformidad con el artículo 9 del Acuerdo Gubernativo 533-89: en base en un informe técnico económico, firmado por el representante legal (...) o propietario de la empresa (...) con los documentos siguientes:

- Fotocopia simple del testimonio, debidamente registrado, de la escritura Pública de constitución de la sociedad y sus modificaciones.
- Fotocopia simple del nombramiento del representante legal inscrito en el Registro Mercantil.
- Fotocopia simple del Documento Personal de Identificación – DPI – del solicitante;
- Fotocopia de la Constancia de Inscripción al Registro Tributario Unificado del titular;
- Fotocopia simple de las Patentes de Comercio de Empresa y/o Sociedad en caso sea persona jurídica;

- Declaración jurada ante Notario, del representante legal, en caso de personas jurídicas o del propietario de la empresa haciendo constar que desde el momento de presentar la solicitud, no infringe alguna obligación laboral.
- Constancia del último pago de cuotas laborales y patronales del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando la persona individual o jurídica tenga tres o más trabajadores.
- Constancia de no tener multas pendientes de pago, emitida por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social para la persona individual o jurídica.
- Solvencia fiscal emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria.
- Declaración jurada ante Notario de no haber sido sancionado con revocatoria de los beneficios conferidos por la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Ley de Zonas Francas y Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla.
- Declaración jurada ante Notario de no haber operado o estar operando como beneficiario de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla.
- Declaración jurada ante Notario de no estar gozando de los incentivos fiscales otorgados por otras leyes vigentes, que no sea el Decreto Número 29-89.
- Certificación del Registro de Accionistas, emitida dentro de los treinta días previos a la presentación de la solicitud.
- Fotocopia del contrato de arrendamiento o del testimonio de la escritura pública debidamente registrada, (...) que acredite la propiedad del inmueble en donde se instalará o funcionará la empresa a calificar.
- Publicación en al menos un diario de circulación nacional, el nombre de la persona individual o jurídica, que solicitan los beneficios bajo el Decreto 29.8.

### **2.7.7. Requisitos de calificación para el Régimen de Admisión Temporal**

El Acuerdo Gubernativo 553-89, Reglamento de la Ley de Fomento de la Actividad Exportadora y de Maquila, en su artículo 10, establece los requisitos que las empresas maquiladoras, exportadoras o productoras bajo el Régimen de Admisión Temporal, deben presentar ante el Departamento de Política Industrial de la Dirección de Servicios

al Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía. Junto con el informe técnico económico debe presentarse la siguiente información:

- Actividad económica que realizara la empresa.
- Fecha de inicio de operaciones.
- Listado de productos de su actividad económica, con sus respectivos incisos arancelarios.
- Descripción del proceso productivo.
- Capacidad instalada y aprovechada por producto, indicando la unidad de medida.
- Valor de la producción en moneda nacional, con sus respectivas ventas.
- Listado de materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas a importar, que la empresa utilizará en su proceso productivo, con sus respectivos incisos arancelarios.
- Listado de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios con sus respectivos arancelarios, cantidad y unidad de medida, Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) e Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- Estructura ocupacional de la empresa por categoría de empleo proyectado a un año, indicando el valor de los salarios y prestaciones.
- Plan global de inversiones proyectado y su origen.
- Estado de resultados proyectado para un año.
- Valor económico agregado a costo de factores y a precios de mercado.
- Beneficio neto en balanza de pagos.
- Sacrificio fiscal proyectado.

## **2.8. Actividad exportadora o de maquila**

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 11, preceptúa que: Las personas individuales o jurídicas que realizan sus actividades de exportación, reexportación o de maquila al amparo del Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila deben emitir y entregar al vendedor, una constancia de adquisición de insumos, por cada compra realizada.

Quienes reciban las constancias de adquisición de insumos, no cargarán el impuesto y consignarán como no afecto el ingreso correspondiente en sus declaraciones. En las facturas correspondientes consignarán la frase, “Venta no afecta al Impuesto al Valor Agregado”.

### **2.8.1. Constancias de adquisición de insumos de producción local**

SAT (s.f.) en el Manual de Usuario e-CAI define: Las Constancias de Adquisición de Insumos de Producción Local son formatos que sirven para documentar la compraventa de insumos locales con el propósito que el proveedor que emita la respectiva factura, únicamente lo haga por el costo real del bien, sin que se incluya el Impuesto al Valor Agregado, en virtud de tratarse de un acto no afecto al referido impuesto, de tal forma que la emisión de la factura no produzca débito, ni otorgue derecho a crédito fiscal.

### **2.9. Coexportación**

Acción que genera encadenamientos productivos para estimular a los proveedores entre dos empresas que están amparadas bajo (...) el decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 3.

Se pueden trasladar mercancías introducidas bajo el Régimen de admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, entre beneficiarios del régimen para efectos de ensamble o transformación, quedando obligadas las empresas remitente y receptoras a figurar en la declaración como coexportadora de la citada mercancía. Así mismo, se podrá adquirir insumos de producción local para ser incorporados en el producto final pudiendo las empresas productoras locales figurar como coexportadoras.

La adquisición de insumos locales no estará afecta al pago de Impuesto al Valor Agregado. De conformidad con el artículo 36 ter del Decreto 29.89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora de Maquila.

### **2.9.1. Autorización para la coexportación**

Para obtener la autorización para coexportar, los interesados deberán ingresar su solicitud de autorización en forma física o por medio de la Plataforma Electrónica del Departamento de Política Industrial de la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía, para el efecto deberán acreditar su calificación en los regímenes de perfeccionamiento activo establecidos en el Decreto 29-89.

El Departamento de Política Industrial, de la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía, emitirá el dictamen correspondiente dentro de los quince (15) días hábiles siguientes, contados a partir de la presentación de la solicitud para realizar operaciones de coexportación, a efecto de que el Ministerio de Economía emita la resolución correspondiente y se notifique física o electrónicamente a la Unidad de Control y Registro del Departamento de Recaudación Tributaria de la Intendencia de Recaudación y Gestión, y a la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual ejercerá el control y fiscalización de esas operaciones. Esto de acuerdo al artículo 30 "A" del Acuerdo Gubernativo 533-89, Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila Decreto.

### **2.9.2. Requisitos que debe cumplir la solicitud para actuar bajo la figura de coexportación**

Las solicitudes deben presentarse en la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión (DISERCOMI) en el Departamento de Política Industrial y el procedimiento es el siguiente:

- Se debe realizar una solicitud por cada empresa objeto de coexportación.
- Debe estar firmada y sellada por el propietario o Representante Legal de la entidad, dirigida al Director de Servicios al Comercio y a la Inversión, Departamento de Política Industrial del Ministerio de Economía.
- Explicación del proceso a realizar entre las empresas justificando la coexportación.
- Ubicación de la planta y oficinas administrativas.
- Dirección para recibir notificaciones.
- Dirección electrónica.

### **2.9.3. Documentos que se adjuntan a la solicitud de coexportación**

Los documentos que se deben adjuntar a la solicitud presentada son los siguientes:

- Fotocopia simple del nombramiento vigente del representante legal, inscrito en el Registro Mercantil, en caso sea persona jurídica.
- Fotocopia simple del Documento Personal de Identificación – DPI – del representante legal.
- Constancia (fotocopia de recibo) del último pago de cuotas laborales y patronales del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social – IGSS –, cuando la persona individual o jurídica tenga tres o más trabajadores. En caso contrario, presentar constancia emitida por el IGSS de no estar afecto al Registro Patronal.
- Fotocopia simple de resolución de calificación, modificación y anexos para operar bajo el Régimen de Admisión Temporal emitido por el Ministerio de Economía.
- Fotocopia simple de la última Declaración Única Aduanera DUA-GT o Formulario Aduanero Centroamericano FAUCA. Estos documentos fueron reemplazados por la Declaración Única Centroamericana – DUCA –
- Fotocopia simple del Reporte de Declaraciones Juradas por Exportador presentada ante la Oficina de Perfecciones Activo –OPA–. El Reporte es generado por la Plataforma Electrónica SEADDEX WEB.

### **2.10. Tributos**

De acuerdo con el Código Tributario, Decreto 6-91: los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

#### **2.10.1. Clasificación de los tributos**

Los tributos (...) se dividen en: a). Impuestos ordinarios y extraordinarios, b). Arbitrios y c). Contribuciones especiales y por mejoras, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. (Universidad Mariano Gálvez de Guatemala, 2012, p.4)

## 2.10.2. Características de los tributos

Jacobo M. (2007) indica que las características de los tributos son:

- Prestaciones en dinero: es suficiente que la prestación sea pecuniariamente evaluable para que constituya un tributo, siempre que concurren los demás elementos caracterizantes y siempre que la legislación vigente no disponga lo contrario.
- Exigida en ejercicio del poder de imperio: elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria).
- En virtud de una ley: no hay tributo sin ley previa que establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”. (p. 21)

## 2.11. Impuestos

Son las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que le Estado exige, obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos. (Fernández, 2000, p. 189)

### 2.11.1. Elementos del impuesto

Universidad Mariano Gálvez de Guatemala (2012) indica que los elementos del impuesto son: Hecho imponible: aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria. Sujeto pasivo: es que debe, es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Sujeto activo: es la entidad administrativa beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien tiene en su presupuesto los ingresos por el respectivo tributo. Base imponible: es la cuantificación y valoración del hecho imponible y determinar la obligación tributaria. Tipo de gravamen: es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen.

Cuota tributaria: aquella cantidad que represente el gravamen y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible. Deuda tributaria: es el resultado de reducir la cuota con posibles deducciones de incrementarse con posibles recargos. (p. 8 y 9)

### **2.11.2. Características de los impuestos**

Monterroso, G. E. (2006) indica que las principales características de los impuestos están:

- **Obligatoriedad:** surge una obligación de dar dinero o cosas (prestación); en la actualidad esta prestación es predominantemente pecuniaria (dinero).
- **Legalidad:** se encuentran establecido en la Ley, por el principio de reserva de ley.
- **Generalidad:** es aplicable a personas individuales o colectivas.
- **Especialidad:** es aplicable a las personas individuales o colectivas que se encuentren en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o realización de ciertos actos.
- **Indivisibilidad:** no se puede individualizar quien recibe la contraprestación de un impuesto.
- **Coacción:** viene derivada de la primera característica. Es obligatorio, forzoso; es una forma más evidente del ejercicio del poder por parte del Estado, por la coercibilidad del cobro del mismo.
- **Consolidación:** el Estado se anticipa y satisface preventivamente las necesidades públicas, financiándolas con el impuesto. Son necesidades consolidadas porque, en una sociedad organizada, los ciudadanos encuentran que sus necesidades son atendidas antes que se encuentren con un equilibrio por falta de satisfacción. (p. 132 y 133)

### **2.11.3. Clasificación de los impuestos**

Díaz, C. y Nájera, L. (Comp.). (2008) establece que hay dos tipos:

- **Directos:** no pueden ser trasladados o repercutidos. Son los que inciden sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza. Son aquellos que recen

directamente sobre la persona o los tipos de bienes de ésta. Una persona está obligada de conformidad con la ley a soportar el peso de la carga tributaria.

- Indirectos: si pueden ser trasladados a otras economías. Afectan los consumos, recaen sobre los hechos ciertos y reales. Sucede lo contrario de los impuestos directos. La persona obligada de conformidad con la ley no es la que soporta el peso de la carga tributaria. Por el fenómeno de la traslación, el legislador faculta al obligado a trasladar el peso de la carga tributaria al consumidor final. (p. 33)

## **2.12. Impuesto al Valor Agregado**

Es la suma del impuesto cargado o adicionado por el o los contribuyentes en las operaciones afectas o gravadas en un período impositivo definiendo este último como un mes calendario.

### **2.12.1. Sujeto pasivo**

De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92: el impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley.

El artículo 18 del Código Tributario, establece: sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables.

### **2.12.2. Hecho generador**

De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas: el impuesto es generado por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ello. 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, (...) 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 (...) 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. 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, (...).

### **2.13. Crédito fiscal**

El Crédito Fiscal es el derecho que tienen las empresas para compensar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en actividades de exportación o con empresas exentas de este impuesto. (CEES, 2019)

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

#### **2.13.1. Procedencia del crédito fiscal**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 16 preceptúa que: procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la adquisición y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. (...) El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente y reconocido como crédito fiscal (...) no integrará el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente. (...) Para establecer que bienes o servicios se consideran

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

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

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

### **2.13.2. Improcedencia del crédito fiscal**

No procederá la devolución o compensación del crédito fiscal, en los casos que establece el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

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

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

- a. Copia de cualquiera de los documentos siguientes: cheques, estados de cuenta, incluso los de tarjeta de crédito o débito, o de cualquier otro medio que utilice el sistema bancario distinto al efectivo, que individualice al beneficiario, en los que

consten los pagos efectuados a los proveedores conforme lo establecido en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria relacionado con bancarización en materia tributaria.

- b. Si las facturas fueron canceladas en efectivo, según lo dispuesto en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, debe presentar documentación de respaldo, entre los que debe incluir según corresponda, retiros bancarios, préstamos obtenidos o integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar las facturas de compras y sus respectivos registros contables. (...)

### **2.13.3. Reporte del crédito fiscal**

El crédito fiscal debe reportarse en la declaración mensual. Las fechas de las facturas y de los recibos de pago de derechos de importación legalmente extendidos, deben corresponder al mes del período que se liquida. Si por cualquier circunstancia no se reporta en el mes al que correspondan para fines de reclamar el crédito fiscal, éstos se pueden reportar como máximo en los dos meses inmediatos siguientes del período impositivo en el que correspondía su operación. De no efectuarlo en dicho plazo, no tendrá derecho a su compensación o devolución, según proceda. De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

### **2.14. Devolución de crédito fiscal**

Según el artículo 23 del Decreto número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas: Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades (...)

### **2.14.1. Regímenes de devolución de crédito fiscal**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, establece los siguientes regímenes de devolución de crédito fiscal, los cuales se encuentran regulados de los artículos 23 “A” al 25 bis:

- Régimen general de devolución de Crédito Fiscal
- Régimen optativo de devolución de Crédito Fiscal
- Régimen especial de devolución de Crédito Fiscal
- Régimen especial electrónico de devolución de Crédito Fiscal

### **2.14.2. Régimen General de solicitud de devolución de crédito fiscal**

El Régimen General está normado en el artículo 23 “A” del Decreto 27-92, el cual preceptúa: Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución de crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado. La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulado en forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocie con entidades exentas.

### **2.14.3. Períodos impositivos para solicitar crédito fiscal**

En el Régimen General la solicitud de devolución de crédito fiscal se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral. (...) Podrán solicitar la devolución de crédito fiscal los contribuyentes que teniendo un porcentaje de exportaciones menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales. Según lo establecido en el artículo 23 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

#### **2.14.4. Procedimiento y documentación para solicitar devolución de crédito fiscal en el Régimen General**

En base al artículo 23 “A”, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el procedimiento y la documentación para solicitar devolución de crédito fiscal es el siguiente:

- Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal a través del Formulario SAT-2123. Debidamente llenado y firmado por el representante legal o propietario. Acompañado de la siguiente documentación:
  - Original (fotocopias) de las facturas emitidas por sus proveedores de los cuales generó el crédito fiscal.
  - Libro de compras y ventas del contribuyente en el medio, forma y formato que indique la Administración Tributaria.
  - Si los contribuyentes hubieren vendido bienes o prestados servicios con exclusividad a entidades exentas, deberán presentar la copia de la factura emitida en dicha transacción, así como la certificación contable del ingreso en su contabilidad.
  - Cuando sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías, con un inventario debidamente detallado de las mismas, así como la copia de las facturas comerciales que le extiendan los proveedores.
  
- El solicitante de devolución de crédito fiscal deberá presentar:
  - Original y fotocopia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los períodos impositivos del Impuesto al Valor Agregado, en el que se generó el crédito fiscal, y del cual está pidiendo su devolución, así como el documento donde conste que el proveedor haya recibido el pago respectivo.
  - De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

### **2.14.5. Documentación del crédito fiscal**

El artículo 18 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que: se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

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

### **2.15. Débito fiscal**

El artículo 14 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas lo define como: (...) la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo.

IICA (2004) indica que el débito fiscal: lo constituye la suma de los impuestos devengados en las operaciones gravadas del mes. De allí se deduce el impuesto correspondiente a las devoluciones, bonificaciones y descuentos, así como el impuesto correspondiente a actos gravados, pero considerados incobrables. (p. 52)

Vargas L. (s.f.) define al débito fiscal como: la obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas, la cual se determina aplicando en cada caso la alícuota del impuesto sobre la correspondiente base imponible.

### **3. METODOLOGÍA**

Contiene la explicación en detalle de qué y cómo se resolvió el problema de la investigación. El contenido de la metodología comprende: definición y delimitación del problema, objetivo general y específicos, unidad de análisis, periodo histórico, ámbito geográfico de la investigación, instrumentos de medición aplicados y resumen del procedimiento usado en el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación.

#### **3.1. Definición del problema**

La coexportadora objeto de estudio, es una asociación de personas que se organiza por el sector privado, se fundó en el año 2004, cuyo objeto social es la compra, venta, exportación, importación y todas las operaciones y negocios relacionados con plantas y frutos oleaginosos.

El principal problema que se origina en la empresa coexportadora de palma africana, es que, desde hace varios años todas las solicitudes de devolución de crédito fiscal en el Régimen General, presentadas ante la Administración Tributaria tienen como resultado una Resolución de Denegatoria, por lo que hay una falta de disposición para verificar el cumplimiento de lo que establecen las leyes específicas en relación con los requisitos que debe tomar en cuenta una coexportadora para poder considerar sus operaciones como una exportación y tener derecho a recuperar el crédito fiscal generado por la adquisición de bienes o utilización de servicios vinculados directamente con el proceso productivo y/o de comercialización, así mismo, existe una inapropiada documentación de las operaciones, al emitir documentación improcedente entre empresas amparadas bajo el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila.

Por lo que, la empresa coexportadora no posee lineamientos claros del trabajo que debe realizar para la adecuada presentación y documentación de exportaciones ante la Administración Tributaria que garantice la autorización de la devolución del crédito fiscal solicitado.

## **3.2. Delimitación del problema**

### **3.2.1. Punto de vista:**

Tributario

### **3.2.2. Unidad de análisis:**

Empresa coexportadora de palma africana

### **3.2.3. Período histórico:**

Del 01 de enero de 2018 al 30 de junio de 2018

### **3.2.4. Ámbito Geográfico:**

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala

## **3.3. Objetivos de la investigación**

Son los propósitos o fines de la investigación, por lo que se planten: objetivo general y objetivos específicos.

### **3.3.1. Objetivo general**

Mostrar y proporcionar una propuesta de solución a las inconsistencias, como, deficiencias en los registros contables del crédito fiscal, inapropiada documentación de las operaciones, desconocimiento de los procedimientos de solicitud o simplemente por la inadecuada interpretación de las leyes que lo rigen, que se generan en la solicitud de devolución de crédito fiscal en el Régimen General de una empresa coexportadora y a la vez que se convierta en una herramienta que sirva como asesoría.

### **3.3.2. Objetivos específicos**

Los objetivos específicos que busca la presente investigación, son los siguientes:

3.3.2.1. Determinar las principales inconsistencias o errores que se presentan en las solicitudes de devolución de crédito fiscal de la empresa coexportadora.

3.3.2.2. Verificar el cumplimiento de la normativa vigente para las coexportadoras.

3.3.2.3. Proporcionar una propuesta que permita identificar los elementos y procesos necesarios para la correcta presentación de la documentación de la solicitud de devolución de crédito fiscal.

3.3.2.4. Asesorar al contribuyente para la recuperación del crédito fiscal.

### **3.4. Métodos**

Para el desarrollo de la investigación se utilizaron los siguientes métodos:

#### **3.4.1. Método científico**

Se utilizó el método científico para la realización del estudio en sus fases:

- **Fase indagadora**

Se recolectó información documental, por medio de la revisión de fuentes primarias como lo son: libros, tesis, leyes, reglamentos y consultas electrónicas para fundamentar la investigación e información de campo por medio de entrevistas al personal de la empresa objeto de estudio, para dar cumplimiento a los objetivos planteados.

- **Fase demostrativa**

A través del uso de medios, técnicas e instrumentos, que soportan y comprueban los conocimientos obtenidos.

- **Fase expositiva**

Comprende la elaboración del Trabajo Profesional de Graduación, donde se presentan los resultados de la investigación.

#### **3.4.2. Método Analítico**

Se realizó una investigación documental, para conocer cada una de las partes que intervienen en la solicitud de devolución de crédito fiscal a través de: libros y legislación fiscal, como la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Constitución Política de la República de Guatemala.

#### **3.4.3. Método deductivo**

A partir de la comprensión general, se usará en el proceso de ordenar de manera lógica los conocimientos obtenidos, para concluir sobre las inconsistencias de las solicitudes de devolución de crédito fiscal, así como en la estructuración de cada uno de los capítulos que servirán de apoyo para el informe.

### **3.5. Técnicas**

La recopilación de información se llevó a cabo por medio de las siguientes técnicas:

#### **3.5.1. Técnicas de investigación documental**

Se aplicaron las siguientes técnicas de investigación documental, para el análisis de la bibliografía consultada.

- **Subrayado**

Se utilizó el subrayado para la identificación en textos de la información relevante acerca del tema objeto de investigación.

- **Resumen**

Técnica utilizada para la conceptualización de los aspectos importantes relacionados a la solicitud de devolución de crédito fiscal.

- **Inspección**

Por medio de un análisis de la documentación proporcionada por la empresa, la cual es ingresada para solicitud de devolución de crédito fiscal y así verificar las inconsistencias que presenta.

#### **3.5.2. Técnicas de investigación de campo**

Se implementaron las siguientes técnicas de investigación de campo:

- **Observación**

Ya que, como parte de la investigación de fuente primaria, se realizó un reconocimiento físico de las instalaciones donde funciona la empresa, así como del personal que interviene en el proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal.

- **Entrevista**

A través de cuestionario dirigido al personal, que está a cargo del registro, revisión y autorización de transacciones, que intervienen en el proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal.

El enfoque del Trabajo Profesional de Graduación, se enmarca en la identificación de las inconsistencias que se generan en la solicitud de devolución de crédito fiscal de una coexportadora; y así proponer una solución para verificar que se realice el procedimiento de documentación de las operaciones de coexportación de acuerdo a legislación guatemalteca vigente.

- **Instrumentos**

El instrumento que se utilizó para la obtención de información por parte de la empresa objeto de estudio fue un cuestionario de entrevista, la cual fue realizada al personal, que interviene en el proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal, esto con el objeto de adquirir conocimiento sobre el proceso productivo de la compañía y de la forma en que ejecuta las operaciones de venta para considerarse como coexportadora.

### **3.6. Resumen del procedimiento utilizado**

Se inició con la definición del problema a investigar, para poder establecer una unidad de análisis, período histórico y un objeto de estudio. Se establecieron objetivos: general y específicos, para determinar las principales inconsistencias o errores que se presentan en las solicitudes de devolución de crédito fiscal de la empresa coexportadora y verificar el cumplimiento de la normativa vigente para las coexportadoras.

Posterior a ello, se realizó un reconocimiento físico de las instalaciones donde funciona la empresa, así como del personal que interviene en el proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal, la revisión de la documentación que sirve de base para fundamentar el estudio y recopilación de información a través de las técnicas de investigación documental y de campo.

Por medio de la utilización de instrumentos como la entrevista, se hizo posible obtener el conocimiento de los procedimientos que lleva a cabo la empresa para realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal y así determinar el porqué de las resoluciones de denegatoria que han sido notificadas por parte de la Administración Tributaria a las solicitudes de devolución de crédito fiscal. Por último, los hallazgos obtenidos a lo largo de la investigación y el análisis de la documentación obtenida, permitió establecer una propuesta de solución al problema planteado, lo cual se detalla en el capítulo de discusión de resultados.

## **4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

Durante la presente investigación se desarrollará el caso de una coexportadora de palma africana que realiza la solicitud de devolución de crédito fiscal en el régimen general del Impuesto al Valor Agregado. La información se obtuvo a través de entrevistas dirigidas al personal, que interviene en el proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal, asimismo se adquirió conocimiento sobre el proceso productivo de la compañía y de la forma en que realiza las operaciones de venta para considerarse como coexportadora.

La entrevista facilitó el conocimiento de los procedimientos que lleva a cabo la empresa para realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal y así determinar el porqué de las resoluciones de denegatoria que han sido notificadas por parte del ente fiscalizador.

Por lo que se dará a conocer a la empresa coexportadora de palma africana y a los profesionales, los fundamentos legales y forma de documentación de las operaciones de coexportación, para formular una solicitud de devolución de crédito fiscal que asegure que la información de soporte presentada sea confiable, oportuna y razonable, para garantizar resultados satisfactorios, así mismo, minimizar los inconvenientes que retrasen el proceso de devolución efectiva del crédito fiscal.

### **4.1. Empresa coexportadora de palma africana**

Es una empresa 100% guatemalteca fundada el catorce de enero de dos mil cuatro, que realiza la comercialización de palma africana. Esta empresa se encarga de dar seguimiento a las diferentes etapas de crecimiento de la palma africana, lo que inicia con la importación de la semilla pre germinada, la preparación de pre-vivero, traslado al vivero, preparación de suelos, sembrar la planta en campo definitivo, mantenimiento de la planta y cosecha, con el propósito de producir productos como materia prima para la fabricación de aceites. De acuerdo a la entrevista realizada, la última generación de plantas es del año 2013, no han realizado siembras nuevas, ya que la palma africana tiene una vida útil de 20 a 28 años aproximadamente, debido a las características de su crecimiento.

La empresa está calificada para operar bajo el Régimen de Admisión Temporal establecido en el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, según resolución emitida por el Ministerio de Economía, así también para poder operar como coexportador cuenta con resolución de autorización de Coexportación, emitida de igual forma por el Ministerio de Economía.

De acuerdo con la información recopilada en la visita y entrevistas realizadas, se pudo establecer que, por medio de la coexportación, se fomenta la agrupación de dos o más productores que se encuentran amparados bajo el Decreto 29-89, para luego exportar sus productos en forma conjunta, proveyendo beneficios mercadológicos, administrativos y financieros a quienes la utilizan. Dentro de estos beneficios se pueden mencionar el acceso al mercado de exportación para la comercialización de productos, incremento de las ventas, exoneración de impuestos y aumento de ingresos.

#### 4.2. Requisitos para ser coexportadora

Uno de los objetivos de la investigación es verificar el cumplimiento de la normativa vigente para las coexportadoras. Es por ello que se pudo constatar que los entrevistados conocen el procedimiento que deben realizar ante el Ministerio de Economía para realizar operaciones de coexportación y los requisitos necesarios para aplicar esta figura.

Los requisitos para aplicar la coexportación mencionados por las personas entrevistadas son los siguientes:

- Deben poseer el Código de Exportador emitido en Ventanilla Única para las Exportaciones.

 <p><b>VUIPE</b></p> <p><i>Ventanilla Única para las Exportaciones</i></p> <p>Fecha: Guatemala. 18/04/2017</p> <p>Código de Exportador: E00-413</p> <p style="text-align: center;"> <b>VENTANILLA ÚNICA          PARA LAS EXPORTACIONES          HOJA DE REGISTRO DE EXPORTADOR</b> </p>
---

Figura 1. Código de Exportador. Tomado de empresa coexportadora de palma africana (2019).

- Ambas empresas deberán estar inscritas bajo el Decreto 29-89.
- Es necesario que las empresas cuenten con la Resolución del Departamento de Política Industrial del Ministerio de Economía en donde se acredite como Exportador bajo el Régimen de Admisión Temporal.
  - Resolución de calificación de exportadora bajo el régimen de admisión temporal de la empresa Aceite de Palma, S.A.

REFERENCIA DE ESTA NOTA.  
EXP. 1463/97  
IgdB/mbzg.

0933      F<sup>n</sup>

RESOLUCION \_\_\_\_\_

MINISTERIO DE ECONOMIA: Guatemala, 25 MAR. 1998

ASUNTO:      LA EMPRESA      *Aceite de Palma*  
                   **SOCIEDAD ANONIMA**, solicita calificación de  
**EXPORTADORA BAJO EL REGIMEN DE ADMISION**  
**TEMPORAL**, al amparo de las disposiciones del  
 Decreto 29-89 del Congreso la República (Ley  
 de Fomento y Desarrollo de la Actividad  
 Exportadora y de Maquila).

Se tiene a la vista, para resolver, la solicitud  
 presentada ante la Dirección de Política Industrial de  
 este Ministerio el 18 de diciembre de 1,997, por el  
 señor      *Manuel Castro A*      en calidad de  
 Representante Legal de la entidad      *Aceite de Palma*  
                   **SOCIEDADA ANONIMA**, en la que requiere que, con  
 base en el Decreto 29-89 del Congreso de la República se  
 califique a la Empresa      *Aceite de Palma*  
**SOCIEDAD ANONIMA**, propiedad de su representada, cuyas  
 oficinas administrativas se localizan en la 14 calle 7-  
 46, zona 10 de la ciudad de Guatemala y la planta  
 industrial en el kilometro 90 Carretera Panamericana,  
 Tecpan, Chimaltenango como **EXPORTADORA BAJO EL REGIMEN**  
**DE ADMISION TEMPORAL**

Figura 2. Resolución de calificación de exportadora bajo el régimen de admisión temporal. Tomado de empresa Aceite de Palma, S.A. (2019).

- Resolución de calificación de exportadora bajo el régimen de admisión temporal de la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A.

**RESOLUCION 947**

**MINISTERIO DE ECONOMIA**  
DIRECCION DE SERVICIOS  
AL COMERCIO Y A LA INVERSION  
DEPARTAMENTO DE POLITICA INDUSTRIAL  
GUATEMALA, C.A.

Exp.713-2,010.  
QUIMICAS DE MESOAMERICA, S.A.  
ALCH

1  
706 JUL 2010

**MINISTERIO DE ECONOMIA:** Guatemala,

**ASUNTO:** La entidad **COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA, S.A.** propietaria de la empresa QUIMESA solicita **CALIFICACION DE MAQUILADORA Y EXPORTADORA, BAJO EL REGIMEN DE: ADMISION TEMPORAL** al amparo del Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas.

Se tiene a la vista, para resolver, la solicitud presentada ante el Departamento de Política Industrial de este Ministerio, el veintiuno (21) de mayo del año dos mil diez (2,010), por la señora **María Estela Cruz Mendoza**, en su calidad de Representante Legal de la entidad denominada **COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA, S.A.** en la que requiere que con base en el Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala -Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila-, se califique a la empresa propiedad de **COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA, S.A.** como **MAQUILADORA Y EXPORTADORA BAJO EL REGIMEN DE ADMISION TEMPORAL**, para dedicarse a **La compra, venta, exportación, importación y todas las operaciones y negocios relacionados con planta y frutos oleaginosos, así como, el manejo de las mismas y prestación de servicios para cultivo, procesamiento y comercialización.** Con domicilio fiscal ubicado en: 12 avenida 3.28, zona 10 y Planta de Producción ubicada en el Departamento de Petén.

Planta Baja, oficina cuatro (04), Ciudad de Guatemala. **CONSIDERANDO:** Que de conformidad con los artículos 3 y 27.4 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio -OMC-, incorporados al derecho interno de la República de Guatemala mediante el Decreto 37-95 del Congreso de la República de Guatemala que aprobó el Acuerdo sobre la OMC y sus Anexos de mayo de 1995 y con la Decisión del Consejo General de la OMC, identificada según

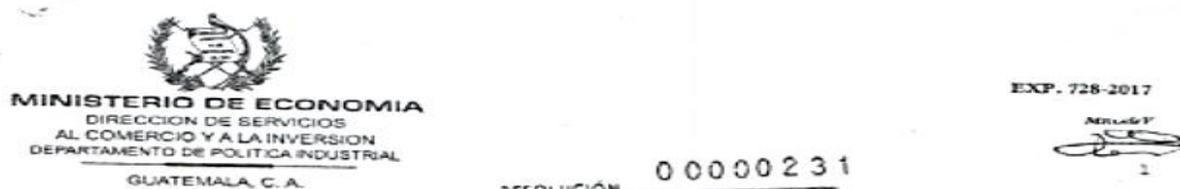


8a. Avenida 10-43, Zona 1, Ciudad de Guatemala PBX: (502) 2412-0200 • Telefax: (502) 2412-0259 - 60 - 61  
Contáctenos: infofomento@mineco.gob.gt Página Internet: www.mineco.gob.gt Enlace: fomento a la inversión

Figura 3. Resolución de calificación de exportadora bajo el régimen de admisión temporal, empresa Coexportadora. Tomado de empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A. (2019).

- Solicitar licencia o autorización de Coexportación en el Departamento de Política Industrial del Ministerio de Economía.

- Resolución de calificación como coexportadora empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A.



RESOLUCIÓN 00000231

MINISTERIO DE ECONOMIA: Guatemala, **20 de marzo de 2011**

**ASUNTO:** La entidad **COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA, S.A.** solicita **CALIFICACION** de la empresa como **COEXPORTADORA** **BAJO EL REGIMEN DE ADMISION TEMPORAL**, al amparo de la Ley de Fomento y Desarrollo de la actividad Exportadora y de Maquila.

Se tiene a la vista, para resolver, la solicitud presentada ante el Departamento de Política Industrial de este Ministerio, el catorce (14) de julio de dos mil once, por **AXEL ROBERTO MORALES ALVARADO** en su calidad de Administrador Único y Representante Legal de la entidad **COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA**, en la que requiere que con base a la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, su Reglamento y sus reformas, se califique a la empresa propietaria de la entidad **COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA**, con Número de Identificación Tributaria -NIT- ochenta y nueve millones, novecientos diez mil, setecientos ochenta y cinco como **EMPRESA COEXPORTADORA** **BAJO EL REGIMEN DE ADMISION TEMPORAL**, para dedicarse a la **COEXPORTACIÓN DE ACEITE DE PALMA AFRICANA**.

**1311.** Lugar para recibir notificaciones a...

Con domicilio fiscal ubicado en: 12 avenida 3.28, zona 10 y Planta de Producción ubicada en el Departamento de Petén.

**CONSIDERANDO:** Que el Decreto número 29-89 "Ley de Fomento y Desarrollo de la actividad Exportadora y de Maquila", reformado por el Decreto 19-2016, "Ley Emergente para la Conservación del Empleo", ambos del Congreso de la República de Guatemala, establece en el artículo 6, literal c), la figura de **COEXPORTADORA BAJA EL REGIMEN DE ADMISION TEMPORAL**. **CONSIDERANDO:**

Ba. Avenida 10-43, Zona 1, Ciudad de Guatemala PBX (502) 2412-0200 • Telefax: (502) 2412-0200  
 Contáctenos: infofomento@mineco.gob.gt Pagina Internet: www.mineco.gob.gt Enlace: fomento a la exportación



Figura 4. Resolución de calificación como coexportadora. Tomado de empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A. (2019).

- Al elaborar la Declaración Aduanera de Exportación el exportador deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Decreto 29-89 e indicar la casilla de Observaciones la empresa que actúa como coexportador.

#### **4.3. Narrativa del proceso productivo de la empresa coexportadora**

Para la actividad productiva la empresa posee una finca cuya extensión es de 10,000 hectáreas de las cuales únicamente 8,000 están dedicados a la palma africana. El proceso de producción de la empresa inicia con la importación de semilla pre germinada de palma africana, al recibir la semilla se ingresa al área destinada al pre-vivero, en donde se siembra en bolsa de almácigo, en donde permanece durante tres meses, se inicia con la aplicación de riego, fertilización, control de maleza, plagas y enfermedades, nutrición y poda, para obtener una planta sana.

Luego de transcurridos esos tres meses la planta es trasladada al vivero, que es el siguiente lugar donde permanece durante un período de un año, recibirá un suministro adecuado de agua, a través de sistema de riego, fertilización y limpieza de maleza, para después sembrar la planta en campo definitivo. Previo a la siembra es necesario preparar el terreno, el cual consiste en la eliminación de la vegetación, nivelación del suelo y la preparación de drenajes, utilizando para ello, maquinaria agrícola y la contratación de mano de obra.

Terminado el proceso de siembra en campo definitivo el terreno debe mantenerse limpio, evitando el crecimiento de maleza, para evitar la propagación de insectos, roedores y plagas con la aplicación de nutrientes y fertilizantes para que la planta crezca saludablemente y sin ningún problema. Las labores de limpieza, aplicación de químicos, nutrientes y fertilizantes se realiza en períodos trimestrales contratando para realizar dichas labores, mano de obra a través de intermediarios (contratistas).

Aproximadamente durante un período de cuatro años y medio, inicia la producción de la fruta en un porcentaje de 3% de su capacidad y la capacidad productiva de la palma africana oscila entre 20 y 28 años. Los racimos de la palma africana se deben cosechar

tan pronto como maduren. Para este proceso se necesita visitar la plantación en forma periódica de siete a trece días y cortar los racimos que se hayan desprendido uno o más frutos en forma espontánea.

La cosecha consiste en que el personal debe recorrer toda la plantación de palma que tenga el racimo maduro (deben tener color rojo), es marcado para que el cortador, con la ayuda de una cortadora de motor, zorrillos y machetes, realice el corte del racimo. Seguidamente los racimos son colocados en carretones, los cuales son jalados por búfalos y toda la fruta cortada se coloca en la orilla de la carretera.

Los racimos cortados son colocados en una carretera interna de la finca, y son recolectados con el uso de grúas y se cargan a los camiones, que son los que transportan los frutos de palma a la planta extractora de aceite de palma.

La empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A., realiza la venta de la fruta de palma africana que recolecta, para ello emite una factura y la empresa Aceite de Palma, S.A., le entrega una constancia de adquisición de insumos locales, para que a la venta no le sea cargado el Impuesto al Valor Agregado.

La empresa Aceite de Palma, S.A. es la encargada de procesar el fruto de palma africana y lo transforma en aceite, que es el producto final que se exporta. La documentación de exportación del aceite de palma africana la elabora la empresa Aceite de Palma, S.A.

#### 4.4. Flujograma del proceso productivo de la empresa coexportadora

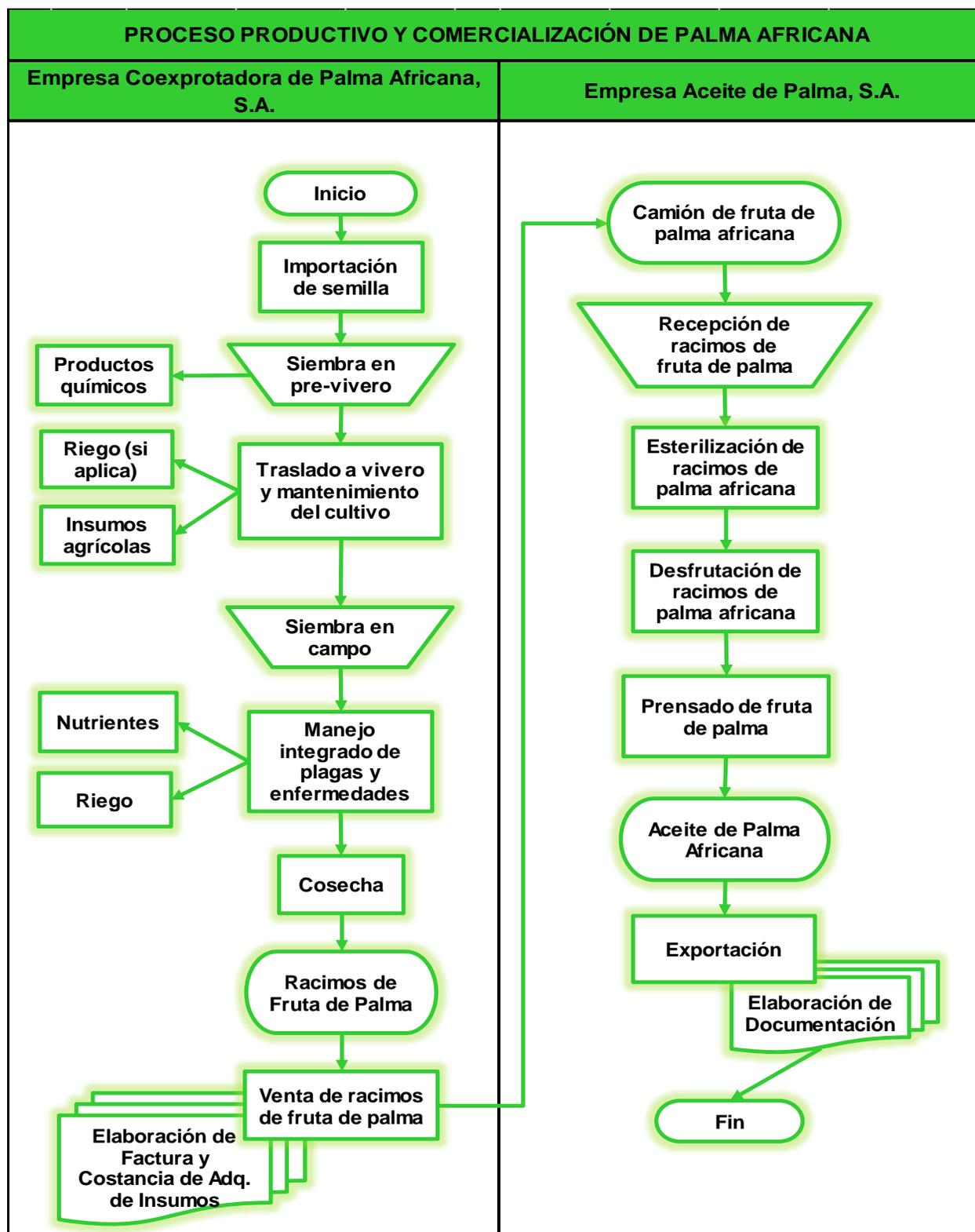


Figura 5. Flujograma de proceso productivo y comercialización de palma africana. Elaboración propia basada en datos proporcionados por la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A.

#### **4.5. Proceso de documentación de las ventas de palma africana realizadas bajo la figura de coexportación**

Los entrevistados manifestaron que la empresa está calificada como exportadora bajo el régimen de admisión temporal para dedicarse a la producción de palma africana para su exportación y que posee autorización para operar como coexportadora de la empresa Aceite de Palma, S.A., lo cual demuestra con las respectivas resoluciones del Ministerio de Economía, que constan en los apartados anteriores.

El proceso se inicia de la siguiente manera:

La empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A., vende la fruta de palma a la empresa Aceite de Palma, S.A., quien se encuentra calificada como exportador en el Régimen de Perfeccionamiento Activo, Decreto 29-89, para lo cual emite una factura comercial.

Aceite de Palma, S.A. al momento de recibir la factura emite la respectiva constancia de adquisición de insumos por la compra de materias primas de acuerdo a lo que regula la ley, que “(...) *podrán adquirir insumos de producción local para ser incorporados en el producto final, pudiendo las empresas productoras locales figurar como coexportadoras.* (...)”. Esta empresa es la que se encarga de realizar la transformación de la fruta de palma en aceite de palma africana para su exportación.

Por lo que, es quien realiza la documentación necesaria para soportar las exportaciones, que son parte esencial en la devolución de crédito fiscal.

##### **4.5.1. Documentación de soporte de las operaciones de coexportación**

A continuación, se detallan los documentos que soportan las coexportaciones, de acuerdo con la revisión y análisis de la información proporcionada por la empresa, la cual es ingresada para solicitud de devolución de crédito fiscal:

- **Factura comercial**

La empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A., emite la factura por la venta de fruta de palma africana, considerando el artículo 7, numeral 2 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, las exportaciones de bienes y servicios están exentas del impuesto, por lo tanto, no se declarará en la factura de exportación. Esta factura contiene la siguiente información, de conformidad con el artículo 323 del RECAUCA:

- Nombre y domicilio del vendedor.
- Lugar y fecha de emisión.
- Nombre y domicilio del comprador.
- Descripción de la mercancía y valor total.
- Tipo de cambio del día según el Banco de Guatemala.
- Moto total en dólares.

- **Declaración para el registro y control de exportaciones – DEPREX –**

Esta declaración es emitida por la empresa Aceite de Palma, S.A., quien es la empresa con la que se realiza la figura de coexportación. Este documento se realiza para declarar la intención de exportar fuera del territorio nacional.

Para ello se consigna toda la información del vendedor en donde se incluye el número de las facturas comerciales que fueron emitidas por la venta de fruta de palma africana de la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A. y por la exportación de aceite de palma de la empresa Aceite de Palma, S.A., así como, los datos del comprador.

- **Declaración Única Centroamericana – DUCA –**

Es el documento en donde se declara la salida del producto del país, en abril de 2019 la DUCA, reemplazó a los documentos Declaración de Mercancías –DUA– y Formulario Único Centroamericano –FAUCA–, los cuales se utilizaban para la exportación de mercancías. Durante el año 2018 la empresa Aceite de Palma, S.A. emitía la Declaración de Mercancías –DUA–, en la que consigna el número de factura de la exportación, el número de contenedor, el producto a exportar y el valor total de la exportación.

Así mismo, se observó que en la casilla 28. Observaciones Generales de la DUA-GT, se consigna lo siguiente: “*A granel liquido: Coexportador: Coexportadora de Palma Africana, S.A., Resolución 231 20/03/2011. Se declara conforme documentos recibidos.*”

- **Documentos de transporte**

Se adjuntan los documentos del transportista adicionalmente al manifiesto de carga, para este caso carta de Porte (Vía terrestre).

Detallan el nombre del consignatario, el puerto de carga y descarga, la cantidad de producto, peso, valor del flete contratado, el número de identificación del documento y el lugar y fecha de emisión del documento.

- **Licencias, permisos, certificados u otros documentos**

Para dar cumplimiento a las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías y demás autorizaciones.

#### **4.6. Documentación de soporte de las compras e importaciones**

De acuerdo con la entrevista realizada se estableció que dentro de las compras y adquisición de servicios que realiza la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A., se puede mencionar:

- Importación de semillas pre-germinadas de palma africana de Costa Rica y Colombia.
- Bolsas de almácigo para siembra de semillas.
- Fertilizantes, herbicidas, fungicidas y productos químicos que ayuden al control de melaza, plagas y enfermedades de la palma africana.
- Mano de obra, para las operaciones de plantación.
- Transporte, que es utilizado para la movilización del personal a la plantación y camiones que traslada la fruta de palma africana.
- Renta de maquinaria

- Compra de materiales de construcción para la reparación y mantenimiento de instalaciones.
- Combustibles para los generadores que utilizan para desarrollar y distribuir energía eléctrica a las instalaciones.
- Repuestos y lubricantes para el mantenimiento de a maquinaria agrícola que poseen.
- Proveen alimentación al personal de seguridad.
- Utilización de servicios profesionales y asesoría financiera.
- Servicios de seguridad para el resguardo de las instalaciones tanto administrativas como de la planta de producción.
- Pago de pólizas de seguros contra incendio y robo.
- Adquisición de activos fijos, entre los que están, maquinaria y equipo, equipo de cómputo y vehículos.

Las personas encargadas de la recepción y registro de la documentación de compras y servicios adquiridos, tienen el debido cuidado de que las facturas cumplan con los requisitos legales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para no tener inconvenientes al momento de solicitar la devolución del crédito fiscal.

#### **4.7. Inconsistencias detectadas en la documentación de soporte de la solicitud de devolución de crédito fiscal**

El enfoque del Trabajo Profesional de Graduación, se enmarca en la identificación de las inconsistencias que se generan en la solicitud de devolución de crédito fiscal de la empresa coexportadora.

Asimismo, verificar el cumplimiento de la normativa vigente que regula la figura de coexportador.

#### **4.7.1. Documentación de soporte de las operaciones de coexportación**

Luego de realizar las entrevistas al personal de la empresa coexportadora y de verificar la documentación que utilizan como soporte de las operaciones de exportación bajo la figura de coexportación, se determinaron las siguientes inconsistencias:

- **Emisión de constancias de adquisición de insumos**

La empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A. vendió fruta de palma destinados a la exportación bajo la figura de coexportador, bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, a su cliente y exportador Aceite de Palma, S.A., que también se encuentra calificado bajo el mismo Decreto, esta empresa emitió constancias de adquisición de insumos de producción local por estas compras, siendo esta entidad, quien efectuó el proceso de transformación de la fruta de palma a aceite.

Por cada factura que respalda la venta de fruta de palma que recibió la empresa Aceite de Palma, S.A. se emitió Constancia de Adquisición de Insumos, se establece que las operaciones declaradas y registradas por Coexportadora de Palma Africana, S.A., como operaciones de exportación bajo la figura de coexportación y respaldadas con Constancias de Adquisición de Insumos, son operaciones locales, lo que limita el dar razonabilidad con respecto a la exportación de mercancías, requisito indispensable que le da el derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal a la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A.



## CONSTANCIA DE ADQUISICIÓN DE INSUMOS Y SERVICIOS

SAT-9021  
Release 1.0

**CONSTANCIA 15130**

Lugar y fecha de emisión: Guatemala, 27/ 02/ 2018

### DATOS DEL EMISOR

NIT: 5784352-6                      Nombre: Aceite de Palma. S.A.  
 Domicilio fiscal: 5ta. Calle 10-34, zona 10  
 Domicilio comercial: Finca Las Piedras. Petén  
 Nombre comercial: Aceite de Palma  
 Resolución de la empresa: 933-1998                      Fecha de Resolución: 25/ 03/ 1998

### DATOS DEL PROVEEDOR

NIT: 8739201-2                      Nombre: Coexportadora de Palma Africana. S.A.

### DETALLE DE CONSTANCIA

Serie: CP                      No. Factura: 122                      Fecha de la Factura: 26/ 02/ 2018

Cantidad	Descripción del Insumo o Servicio	Precio Unitario	Monto Total
300 TN	Palma Africana	10,306.11	3,091,823.51

**Total Facturado: 3,091,823.51**

Figura 6. Constancia de Adquisición de Insumos por venta de fruta de palma africana. Basada en datos proporcionados por la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A.

### • Declaraciones de Mercancías – DUA –

Al verificar la documentación que respalda las exportaciones declaradas por el Coexportadora de Palma Africana, S.A., y quien se encuentra registrado como coexportador del contribuyente Aceite de Palma, S.A., según resolución 231 del Ministerio de Economía, de fecha 20 de marzo de 2011.

Se constató que en las declaraciones de mercancías DUA-GT, en su numeral 28 generales, no figura consignado el número de factura emitida por Coexportadora de Palma Africana, S.A., de acuerdo a lo que indica el artículo 36 ter del Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila "(...) quedando obligadas las empresas remitentes y receptoras a figurar en la declaración como coexportadores de la citada mercancía (...)", lo cual no permite verificar su intervención como coexportador de las exportaciones realizadas por Aceite de Palma, S.A.

Adicional a esto se comprobó que las operaciones que el contribuyente reporta como exportaciones están respaldadas con Constancias de Adquisición de Insumos, anteriormente indicado.

1. No. de Orden: 290-6500047	DECLARACIÓN DE MERCANCIAS DUA-GT				SAT No.8331				
A. IDENTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN			B. IDENTIFICACIÓN IMPORTADOREXPORADOR, DECLARANTE/REPRESENTANTE						
2. Aduana de Entrada/Salida/Partida: GTSTCST		3. Número de DUA: GTSTCST-16-005243-0001-8		6. Importador / Exportador: SUNFRESH INC		6.1 Tipo Id: ARE		6.2 No. identificación: 3508225	
4. Fecha Aceptación: 19/01/2016		5. Aduana de Despacho/Destino: GTSTCST		6.4 Nombres y apellidos completos ó razón o denominación social: SUNFRESH INC		6.5 Domicilio Fiscal: DIXIE 245 BLVD. DEL RAY BEACH FLORIDA 33444		6.6 Ciudad: GUATEMALA	
C. IDENTIFICACIÓN DEL REGIMEN		D. LUGARES		9. País de procedencia / destino: GT		7. Declarante/ Representante: ZIBARA,MOLL,JORGE,ESTUARDO		7.1 Tipo Id: ARE	
8.1 Régimen: 22-ZN		8.2 Clase: 10		10. Depósito Temporal: Z01		11. Decreto/Resol. Fines: E.TRANSPORTE		12. Modo: 3	
13. Fecha Segada / Salida: 19/01/2016		14. Naturaleza Transacción: 03		15. Tipo de cambio: 7.62800		16. Total de Valor en Aduana MPI (Q): 5,057,364.00		7.2 No. identificación: 3508225	
17. Nro. Form A,B,C: 1		18. Total Nro. Líneas (Items): 1		19. Total Bultos: 1		20. Total Peso Bruto (Kgs.): 1300000.00		7.3 País: GT	
H. VALOR TOTAL EN USD: 663,000.00		21. Total FOB USD: 663,000.00		22. Total Flete USD: 0.00		23. Total Seguro USD: 0.00		7.4 Tipo Declarante: AG	
24. Total otros gastos USD: 0.00		25.4 Total a liquidar (Q):		25.5 Otras (Q):		25.6 Total general (Q):		7.6 Domicilio Fiscal: 37 CALLE 1-17 ZONA 12 COLONIA JAVIER	
I. TRIBUTOS Y F. DE PAGO		25.1 Tipo de tributo:		25.2 Monto (Q):		25.3 Forma de Pago:		7.7 Ciudad: GUATEMALA	
25.4 Total a liquidar (Q):		25.5 Otras (Q):		25.6 Total general (Q):		26.1 Tipo Cont: 10		26.2 Número Cont: A GRANEL	
26.3 Entidad: CU		26.4 No. Marchamo: MARCHAMO SAT		26.5 Marcas y Nros.:		26.6 Identificación:		30. Selectivo y asterisco: Levante sin revisión	
K. OBSERVACIONES		L. COD. BARRAS Y FIRMA		M. SELECTIVO Y ALEATORIO		29. Código de barras y firma electrónica: 878H3Q4RF		30. Selectivo y asterisco: Levante sin revisión	
29. Observaciones Generales: A GRANEL LIQUIDO COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA, S.A., RESOLUCIÓN 231 DEL 20/03/2011 SE DECLARA CONFORME DOCUMENTOS RECIBIDOS.		30. Selectivo y asterisco: Levante sin revisión		31. No línea: 1		32.1 Código SAC: 15111000		32.2 C.Ae1: 32.3 C.Ae2: 32.4 C.Ae3/Conting: 32.5 Bultos: 1	
31. No línea: 1		32.1 Código SAC: 15111000		32.2 C.Ae1: 32.3 C.Ae2: 32.4 C.Ae3/Conting: 32.5 Bultos: 1		33.1 Número Bultos: 1		33.2 Clase: VL	
34. Peso Bruto (kgs): 1300000.00		35. Peso Neto (kgs): 1300000.00		36.1 Cantidad Unid.: 1300000.00		36.2 U. Med.: KGS		37. Descripción de mercancías: ACEITE CRUDO DE PALMA ( A GRANEL )	
38. País Origen: GT		39. Región CP: RC1		40. Acuerdo 1: 41. Acuerdo 2: 42. Valor en Aduana MPI(Q): 5,057,364.00		43.1 Tipo tributo: 43.2 Base Imponible: 43.3 Tasa impositiva: 43.4 Monto (Q): 43.5 Forma de Pago:		O. TRIBUTOS Y F. DE PAGO: VALOR USD: 663,000.00	
44. FOB USD: 663,000.00		45. Flete USD: 0.00		46. Seguro USD: 0.00		47. Otros gastos USD: 0.00		38. País Origen: GT	
31. No línea: 1		32.1 Código SAC: 15111000		32.2 C.Ae1: 32.3 C.Ae2: 32.4 C.Ae3/Conting: 32.5 Bultos: 1		33.1 Número Bultos: 1		33.2 Clase: VL	
34. Peso Bruto (kgs): 1300000.00		35. Peso Neto (kgs): 1300000.00		36.1 Cantidad Unid.: 1300000.00		36.2 U. Med.: KGS		37. Descripción de mercancías: ACEITE CRUDO DE PALMA ( A GRANEL )	
38. País Origen: GT		39. Región CP: RC1		40. Acuerdo 1: 41. Acuerdo 2: 42. Valor en Aduana MPI(Q): 5,057,364.00		43.1 Tipo tributo: 43.2 Base Imponible: 43.3 Tasa impositiva: 43.4 Monto (Q): 43.5 Forma de Pago:		O. TRIBUTOS Y F. DE PAGO: VALOR USD: 663,000.00	
44. FOB USD: 663,000.00		45. Flete USD: 0.00		46. Seguro USD: 0.00		47. Otros gastos USD: 0.00		38. País Origen: GT	
31. No línea: 1		32.1 Código SAC: 15111000		32.2 C.Ae1: 32.3 C.Ae2: 32.4 C.Ae3/Conting: 32.5 Bultos: 1		33.1 Número Bultos: 1		33.2 Clase: VL	
34. Peso Bruto (kgs): 1300000.00		35. Peso Neto (kgs): 1300000.00		36.1 Cantidad Unid.: 1300000.00		36.2 U. Med.: KGS		37. Descripción de mercancías: ACEITE CRUDO DE PALMA ( A GRANEL )	
38. País Origen: GT		39. Región CP: RC1		40. Acuerdo 1: 41. Acuerdo 2: 42. Valor en Aduana MPI(Q): 5,057,364.00		43.1 Tipo tributo: 43.2 Base Imponible: 43.3 Tasa impositiva: 43.4 Monto (Q): 43.5 Forma de Pago:		O. TRIBUTOS Y F. DE PAGO: VALOR USD: 663,000.00	
44. FOB USD: 663,000.00		45. Flete USD: 0.00		46. Seguro USD: 0.00		47. Otros gastos USD: 0.00		38. País Origen: GT	
O. DOCUMENTOS DE SOPORTE		48.1 Inc.1: 1		48.2 Inc.2: 1		48.3 Ti: 36		48.4 Descripción Documento: FACTURA COMERCIAL	
48.5 Emisor Documento: PS-0981		48.6 Fecha Exped: 19/01/2016		48.7 Fecha Venc: 19/01/2016		48.8 Inc. prec: 000		48.9 Mov/C Puerto: 000	
48.10 Monto Documento: 663,000.00		48.11 Monto Documento: 663,000.00		48.12 Monto Documento: 663,000.00		48.13 Monto Documento: 663,000.00		48.14 Monto Documento: 663,000.00	
49. Banco:		50. Aduana:		51. Declarante/Representante:		52. Declarante/Representante:		53. Declarante/Representante:	

Figura 7. DUA por la exportación de aceite de palma africana. Basada en datos proporcionados por Coexportadora de Palma Africana, S.A.

#### **4.7.2. Documentación de soporte de las compras e importaciones**

De la revisión de los documentos que amparan el crédito fiscal, por operaciones de exportación, por la empresa coexportadora de palma africana, se determinaron las siguientes inconsistencias:

- a) Facturas por adquisición de bienes y servicios, no se encuentran vinculadas con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios de la empresa coexportadora, esto derivado a que se tratan de compras de gas propano, alimentos, materiales de construcción y equipo de computación.
- b) Las facturas no especifican concretamente la clase de servicios recibidos por la empresa, tal y como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 18.
- c) La empresa solicita crédito fiscal por facturas emitidas por proveedores afiliados en el Régimen de Pequeño Contribuyente del IVA.
- d) No existe un adecuado registro contable, por parte de las personas encargadas de esta actividad, ya que existen facturas que respaldan compra de bienes cuyo valor no coincide con el registrado en el libro de compras y servicios recibidos.
- e) Facturas que no poseen el Número de Identificación Tributaria –NIT– o nombre del contribuyente exportador, lo cual no permite establecer quién realizó la compra.
- f) Facturas proporcionadas por los proveedores, cuyo número de resolución se encuentra vencido o que se encuentran fuera del rango de autorización de documentos.
- g) No se demostró ante la Administración Tributaria que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados a los proveedores, con la documentación correspondiente.
- h) No se presenta ante la Administración Tributaria el pago de las pólizas de importación, únicamente el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Estas inconsistencias generan ajustes por parte de la Administración Tributaria, por lo que no se efectúa la devolución de la totalidad del crédito fiscal solicitado.

#### **4.8. Propuesta de solución**

Luego de la identificación de las inconsistencias que se generan en la solicitud de devolución de crédito fiscal de la empresa coexportadora, se da cumplimiento a los objetivos establecidos en la investigación al proporciona una propuesta que permita identificar los elementos y procesos necesarios para la correcta presentación de la documentación de la solicitud de devolución de crédito fiscal y así asesorar al contribuyente para la recuperación del crédito fiscal.

A continuación, se detalla la forma apropiada de documentar de las operaciones de exportación bajo la figura de coexportación y de las adquisiciones de bienes o utilización de servicios que realice la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A.

##### **4.8.1. Documentación de soporte de las operaciones de coexportación**

El artículo 36 ter del Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, establece: *“Se podrán trasladar mercancías introducidas bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, entre beneficiarios del régimen para efectos de ensamble o transformación, quedando obligadas las empresas remitentes y receptoras a figurar en la declaración como coexportadores de la citada mercancía. Así mismo se podrán adquirir insumos de producción local para ser incorporados en el producto final, pudiendo las empresas productoras locales figurar como coexportadores.”*

Por lo que al hacer el análisis de la documentación presentada por la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A. y de la legislación guatemalteca vigente que regula la coexportación; a continuación, se da a conocer a la empresa la forma correcta de documentar las ventas de palma africana destinadas a la exportación bajo la figura de coexportación, requisito indispensable que le da derecho a solicitar devolución de crédito fiscal.

- **Constancias de Adquisición de Insumos**

Desde el momento en que la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A., recibe la constancia de adquisición de insumos por la venta de fruta de palma que realiza a su cliente quien también se encuentra inscrito bajo el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, ya no le asiste el derecho de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, en virtud que la empresa registró y declaró exportaciones bajo la figura de coexportador, sin embargo, las operaciones declaradas y registradas que se encuentran respaldadas con Constancias de Adquisición de Insumos, se consideran operaciones locales, no exportaciones.

Por lo que, para que las operaciones sean validadas como exportaciones bajo la figura de coexportación, no se deben emitir constancias de adquisición de insumos, ya que de conformidad con el Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número CS-SAT-002-2006 de fecha 8 de febrero de 2006: *“(...) el uso de la constancia de adquisición de insumos de producción, procede solamente cuando el beneficiario del Decreto Legislativo número 29-89 compra insumos a productores ubicados en Guatemala, los cuales va a incorporar en el producto a exportar o reexportar. (...)”* Asimismo, establece que: *“(...) 4. Cuando un beneficiario del Decreto número 29-89 del Congreso de la República traslade a otro beneficiario amparado al decreto antes citado mercancía de producción local o importada en forma temporal, con el objeto que esta sea incorporada al producto final del segundo beneficiario, no procede la utilización de las Constancias de Adquisición de Insumos de Producción Local, en virtud que ambos son coexportadores conforme lo dispuesto en el artículo 36 ter del citado decreto. (...)”*

Para las solicitudes de devolución de crédito fiscal que han sido denegadas, derivado a que por las ventas de palma africana se recibieron constancias de adquisición de insumos, la empresa coexportadora deberá hacer valer el derecho a devolución a través de un proceso contencioso administrativo, en donde se demuestre que dichas operaciones fueron parte de una operación de exportación bajo la figura de coexportación.

- **Declaración Única Centroamericana – DUCA –**

Para que la empresa Coexportadora de Palma Africana, S.A., tenga derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal, debe cumplir con lo establecido por el artículo 36 ter del Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, el que establece lo siguiente: *“Se podrán trasladar mercancías introducidas bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, entre beneficiarios del régimen para efectos de ensamble o transformación, quedando obligadas las empresas remitentes y receptoras a figurar en la declaración como coexportadores de la citada mercancía.(...)”*

Luego de entrar en vigencia la utilización de la Declaración Única Centroamericana – DUCA– en abril de 2019, las empresas que realicen exportaciones a granel amparadas bajo el Decreto 29-89: deberán soportar sus operaciones por medio de la DUCA-D Provisional / Clase 54.

La DUCA que soporte las exportaciones bajo la figura de coexportación, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Nombre del coexportador.
- Número de resolución de autorización como coexportador emitida por el Ministerio de Economía.
- Número de la factura a la cual corresponde la coexportación.
- Número de factura con la que se realiza la exportación.

La documentación de las operaciones de exportaciones bajo la figura de coexportación, deberá estar integrada por:

- Factura a la cual corresponde la coexportación (venta de fruta de palma)
- Factura de la exportación de aceite de palma africana.
- Declaración de Mercancías –DUA–, que cumpla con los requisitos arriba descritos.
- Declaración para el registro y control de exportaciones – DEPREX –
- Documentos de transporte: manifiesto de carga y carta de Porte.

De la siguiente manera:

## COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA, S.A.

NIT: 8739201-2

Oficinas Administrativas: 12 avenida 3-28, zona 10

Guatemala, Guatemala

PBX: 2134-5893



Fecha: 26/02/2018

Nombre: ACEITE DE PALMA, S.A.

Dirección: 5ta. CALLE 10-34, ZONA 10

**FACTURA Serie "CP"**

**NÚMERO 122**

Cantidad	Descripción	Precio Unitario	Total
700 TN	PALMA AFRICANA	578.13	404,690.00
	Tipo de cambio: 7.64 x US \$1.00 <b>SUJETO A PAGOS TRIMESTRALES</b>		
<b>Total en letras:</b>	CUATROCIENTOS CUATRO MIL SEISCIENTOS NOVENTA DÓLARES	<b>TOTAL US\$</b>	404,690.00

Inforum Consulting, S.A., NIT 343221-3. No. Resolución: 201234421078232 de fecha: 10/09/2017. Del 01 al 10000

Figura 8. Factura por la venta de palma africana. Basada en datos proporcionados por Coexportadora de Palma Africana, S.A.

**ACEITE DE PALMA, S.A.**

NIT: 5784352-6

Oficinas Administrativas: 5ta. CALLE 10-34, ZONA 10

Guatemala, Guatemala

Planta de Producción: Finca Las Piedras, Petén

PBX: 2198-3876



Fecha: 20/03/2018

Nombre: SUNFRESH INC

Dirección: DIXIE 245 BLVD. DEL RAY BEACH FLORIDA 33444

**FACTURA COMERCIAL Serie "PS"****NÚMERO 0981**

Cantidad	Descripción	Precio Unitario	Total
900 TN	ACEITE CRUDO DE PALMA (A GRANEL)	736.67	663,000.00
	Tipo de cambio: 7.6280 x US \$1.00 <b>SUJETO A PAGOS TRIMESTRALES</b>		
<b>Total en letras:</b>	SEISCIENTOS SESENTA Y TRES MIL DÓLARES CON 00/100	<b>TOTAL US\$</b>	663,000.00

WARNER & H. PUBLICIDAD. NIT 78765-1 / 501 - 2,000 DE FECHA 12/05/2016. AUT. SEG. RES. No. 2016-4-1293450-44. FECHA DE VENCIMIENTO 12/05/2018 / ORIGINAL-CLIENTE (BLANCO) DUPLICADO-CONTABILIDAD (AMARILLO) TRIPLICADO (CELESTE)

Figura 9. Factura por la exportación de aceite de palma africana. Basada en datos proporcionados por Coexportadora de Palma Africana, S.A.

## DECLARACIÓN ÚNICA CENTROAMERICANA (DUCA)



Exportador/Proveedor	4.1 No. Identificación 5784352-6		4.2 Tipo Identificación ARE		4.3 País Emisión GT		Identificación de la declaración			 2CP6EDEH3
	4.4 Nombre o razón social Aceite de Palma, S.A.		4.5 Domicilio fiscal Sta. Calle 10-34, zona 10		1. No. Correlativo o referencia 340-0702882			3. Fecha de aceptación		
Importador/Destinatario	5.1 No. Identificación		5.2 Tipo Identificación		5.3 País Emisión		7. Aduana registro/inicio tránsito		8. Aduana salida	
	5.4 Nombre o razón social Sunfresh INC		5.5 Domicilio fiscal Dixie 245 Blvd. Del Ray Beach Florida 33444				9. Aduana ingreso		10. Aduana destino	
Declarante	6.1 Código 340		6.2 No. Identificación		6.3 Nombre o razón social Sunfresh INC		6.4 Domicilio fiscal Dixie 245 Blvd. Del Ray Beach Florida 33444		11. Régimen Aduanero 23	
	19.1 Código		19.2 Nombre		20. Modo de transporte 1		12. Modalidad ID		13. Clase 54	
Transportista	23.1 No. Identificación		23.2 No. Licencia de conducir		23.3 País Expedición		23.4 Nombres y apellidos		14. Fecha vencimiento	
	24.1 Identificación de la unidad de transporte		24.2 País de registro		24.3 Marca		24.4 Chasis/VIN		15. País procedencia	
Conductor	24.5 Identificación del remolque o semirremolque		24.6 Cantidad de unidades de carga (remolques o semirremolques)		24.7 Número de dispositivo de seguridad (precintos o marchanos) HLD9206052		24.8 Equipamiento 44		24.9 Tamaño del equipamiento 22G1	
	24.10 Tipo de carga 9		24.11 Número/Números de identificación del contenedor/es FCIU6502583		24.12 País de destino		24.13 Lugar desembarque		16. País Exportación	
DUCA-D	25. Valor de transacción 663,000.00		26. Gastos de transporte		27. Gastos de seguros		28. Otros gastos 0.00		32. Peso Bruto total 20,680.00	
	29. Valor en Aduana total 663,000.00		30. Incoterm CIF		31. Tasa de cambio 7.62800		33. Peso Neto total 20,000.00		Liquidación General 34.1 Tipo de tributo DAI IVA 34.2 Total por tributo 34.3 Modalidad pago 34.4 Total General	
Mercancías	35. Cantidad de bultos 1		36. Clase de bultos DR		37. Peso neto KGS		38. Peso Bruto		39. Cuota contingente	
	40. Número de línea 1		41. País		42. Unidad de medida		43. Cantidad		44. Acuerdo	
Documentos de Soporte	45. Clasificación arancelaria		46. Descripción de las mercancías Aceite crudo de palma (A granel)		47.1 Criterio para certificar origen		47.2 Reglas accesorias		Liquidación por línea 53.1 Tipo DAI IVA 53.2 Alícuota 53.3 Total 53.4 MP	
	48. Valor de transacción		49. Gastos de transporte		50. Seguro		51. Otros gastos 0.00		52. Valor en aduana 53.5 Total General 663,000.00	
Observaciones y Firmas	54.1 Código del tipo de documento 001 080 705 785 94 934		54.2 Número de documento FACTURA PS - 0981		54.3 Fecha de emisión de documento		54.4 Fecha de vencimiento		54.5 País de emisión del documento	
	54.6 Línea (al que aplica el documento)		54.7 Nombre de la autoridad o entidad que emitió el documento		54.8 Monto		54.9		54.10	
Observaciones y Firmas	55. Observaciones COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA, S.A. RESOLUCIÓN 0231 DEL 20/03/2011. FACTURA CP - 122 Se declara conforme documentos recibidos.		Uso de aduanas		Uso de Ventanilla Única		57. Firma, fecha y sello del funcionario autorizado por la Dirección General de Aduanas o de la Aduana de Salida		58. Firma o autorización de ventanilla única	
	56. Válida hasta		Firma del Declarante		Firma		Firma		59. Código de Exportador	
Observaciones y Firmas	60		61. El suscrito declara bajo fe de juramento que las mercancías arriba detalladas son originarias de _____ y que los valores, gastos de transporte, seguro y demás datos consignados en este formulario son verdaderos.		62. El suscrito declara bajo fe de juramento que las mercancías arriba detalladas son originarias de _____ y que los valores, gastos de transporte, seguro y demás datos consignados en este formulario son verdaderos.		Nombre Empresa Cargo		Firma	
	Representado por Lugar y fecha		Nombre Empresa Cargo		Firma		Nombre Empresa Cargo		Firma	

Figura 10. DUCA para respaldar la exportación de aceite de palma africana bajo la figura de coexportación. Basada en datos proporcionados por Coexportadora de Palma Africana, S.A.

SEADEx		DECLARACIONES PARA REGISTRO Y CONTROL DE EXPORTACIONES		98-47396-2016	
1. REGISTRO No. RI4739616 4. CLAVE REGIMEN:  6. FECHA EMISION 20/03/2018 8. TIPO DE CAMBIO:  9. TIPO DE ENLACE DEFINITIVA PAGADA EN DOLARES		2. ADUANA DE SALIDA EXPRESS AEREO 3. PAIS DESTINO UNITED STATES 7. MEDIO DE TRANSPORTE AEREO		5. IMPRESION SISTEMA SELECTIVO Y ALIATORIO	
10. EXPORTADOR: RONSARE: ACEITE DE PALMA, S.A. DIRECCION: 5TA. CALLE 10-34 ZONA 10, GUATEMALA TELEFONO: 11. NT 5784352-6 12. CODIGO EXPORTADOR E11246			13. DATOS COMISARIO / IMPORTADOR NOMBRE: SUNFRESH TELEFONO: FAX: DIRECCION: 245 DIXIE BLVD. DELRAY BEACH FL. 33444		
14. FACTURAS: CP - 122 PS - 0981			18. MONTO DOLARES 20. VALOR DOLARES: 663,000.00 21. MODALIDAD / MEDIO PAGO GIRO 22. VALOR AGREGADO EXPORTADOR DIRECTO 23. VALOR AGREGADO EXPORTADOR INDIRECTO		
15. MONTO DE ENLACE: NO DISPONIBLE 16. No. CONTENEDOR / FURDON NO DISPONIBLE 17. PESO TOTAL KG. (PESO BRUTO) 900 TN 19. NUMERO DE BULTOS:			24. CANTIDAD Y UNIDAD DE MEDIDA 900 TN 25. DESCRIPCION DE LAS MERCANCIAS ACEITE CRUDO DE PALMA (A GRANEL) —ULTIMA LINEA— 27. MONEDA ARANCELARIA 06031100 28. PESO NETO (KG) 900 TN 29. VALOR FOB US\$ 663,000.00		
31. PERMISOS Y AUTORIZACIONES REGISTRO TIPO FIRMA ELECTRONICA 9847396RI47396162016			32. VALOR FOB TOTAL US\$ 663,000.00 33. FLETE US\$ 0.00 34. SEGUROS US\$ 0.00 35. OTROS US\$ 0.00 36. VALOR TOTAL US\$ 663,000.00 37. OBSERVACIONES 38. LUGAR Y FECHA GUATEMALA 03-02-2016		

Figura 11. Declaración para el Registro y Control de Exportaciones – DEPREX –. Basada en datos proporcionados por Coexportadora de Palma Africana, S.A.



**CARTA DE PORTE**  
 CONOCIMIENTO DE EMBARQUE TERRESTRE No. 2017574

<b>REMITENTE:</b> ACEITE DE PALMA, S.A. 5TA. CALLE 10-34 ZONA 10, GUATEMALA NIT: 5784352-6		<b>AGENTE EMBARCADOR REFERENCIAS:</b> M&M LOGISTICS, S.A. 0 AVENIDA 4 50 ZONA 4, BOCA DEL MONTE VILLA CAÑALES TEL: 24427015 NIT: 8132626-1	
<b>DESTINATARIO:</b> FRESH INC 245 DIXIE BLVD DELRAY BEACH FL. 334444		<b>LUGAR Y PAIS DE ORIGEN:</b> GUATEMALA, GUATEMALA	
<b>NOTIFICACION DE LLEGADA:</b> CARLOS A. LOPEZ TEL: (505) 22514820 EXT. 109		<b>DATOS DE TRANSPORTES:</b> PILOTO: CESAR AUGUSTO BICAL GALINDO. LICENCIA DE CONDUCIR: 1729 25045 1001	
<b>ADUANA DE SALIDA:</b>		SAN CRISTOBAL	
ORIGINAL			
<b>LUGAR DE CARGA:</b>		<b>ADUANA DE DESTINO</b>	
GUATEMALA		EL ESPINO	
<b>DESTINO:</b>		<b>DESTINO FINAL:</b>	
ESTADOS UNIDOS		CONSIGNADO A: ALMACEN FISCAL LAFISE	
<b>PLACAS FURGON</b>		<b>PLACAS CABEZAL:</b>	
TC - 22 BPC		C - 469 BBX	
<b>CODIGO ADUANERO</b>		<b>MONEDA:</b>	
GT T 55		USD	
		VALOR ASEGURADO	
DESCRIPCION DE LOS ARTICULOS DADOS POR EL REMITENTE			
<b>MARCAS Y NUMEROS</b>	<b>No. DE BULTOS</b>	<b>CONTENIDO SEGUN EMBARCADOR</b>	<b>VOLUMEN</b>
0		ACEITE DE PALMA AFRICANA (A GRANEL)	0
			<b>LIBRAS / KILOS</b>
			PESO BRUTO KGS
<b>PESO CUBICO</b>	<b>TARIFA</b>		
0	0		
<b>PAGADO</b>	<b>FLETES</b>	<b>AL COBRO</b>	<b>OTROS CARGOS</b>
16.75		0	
<b>CARGO DE SEGURO</b>			
		0.00 USD	
		0.00 USD	
<b>TOTAL PAGADO</b>		<b>TOTAL AL COBRO</b>	
16.75		0	
		<b>TOTAL A PAGAR</b>	0.00
La mercadería viaja por cuenta y riesgo del cliente.			
<b>PREPARADO POR</b>		<b>(FECHA)</b>	<b>(LUGAR DE EMISION)</b>
CARLOS RAMIREZ			GUATEMALA, C.A.

ORIGINAL

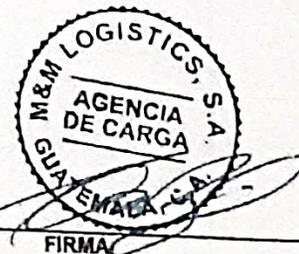


Figura 12. Carta de Porte. Basada en datos proporcionados por Coexportadora de Palma Africana, S.A.

#### **4.8.2. Documentación de soporte de las compras e importaciones**

Se debe tomar en consideración lo establecido en los artículos 16, 17, 18, 20, 23 y 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los que se establecen los requisitos que deben cumplir las compras y servicios adquiridos, para que proceda la devolución del crédito fiscal.

Por lo que, las personas involucradas en el registro de las facturas de compras, importaciones y servicios adquiridos, deben tener el debido cuidado de verificar el cumplimiento de los siguientes requisitos para la procedencia del crédito fiscal:

- a) Que el crédito fiscal se aplique a actos gravados que estén vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- b) Que los documentos cuenten con nombre y NIT del exportador.
- c) Documentos de soporte identifiquen de manera detallada las compras que realiza, unidades, concepto, precio unitario, precio total. Detalle concretamente el servicio recibido y el monto total de la remuneración u honorarios.
- d) Las compras, importaciones y servicios estén registradas en el libro de compras y servicios recibidos.
- e) Crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar.
- f) Documentar de manera adecuada que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados al proveedor, para ello se debe contar con copia de cheque en anverso y reverso o cheque microfilm firmado y sellado por el banco y estado de cuenta.
- g) Las facturas que soportan el crédito fiscal solicitado deben estar autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, con una resolución vigente.

Adicional a esto hay que considerar lo que indica el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 5-2013, en el cual se establecen gastos que generan y no generan crédito fiscal.

### **4.8.3. Casos que generan derecho a crédito fiscal**

Entre estos gastos se pueden mencionar:

- Servicio de internet o de telecomunicaciones en las áreas de producción.
- Seguridad en las áreas de producción.
- Almacenamiento y transporte de productos.
- GPS para los productos a exportar.
- Materiales de construcción y otros bienes para el mantenimiento de áreas de producción.
- Honorarios profesionales por trámites de solicitudes de devolución.
- Seguros de vehículos de transporte, maquinaria y equipo, instalaciones y mercadería.
- Pago de intereses por capitales de trabajo.
- Instalación de aire acondicionado y alarmas en áreas de producción y almacenamiento.
- Arrendamientos de vehículos de transporte de carga, maquinaria y equipo.
- Plantes telefónicas y equipo de enlace en áreas de producción.
- Uniformes, mascarillas, guantes, botas de hule que puedan ser utilizados e el proceso productivo de la entidad.

Si los gastos no se vinculan con el proceso productivo lo más conveniente es clasificarlos como gastos por operaciones locales y así evitar que sean objeto de ajuste por parte de la Administración Tributaria.

### **4.8.4. Gastos que no generan crédito fiscal**

Es de suma importancia para la empresa que solicita devolución de crédito fiscal, ser cuidadosa al momento de incurrir en estos gastos, para no incluirlos en el crédito fiscal por operaciones de exportación, ya que no generarán derecho de crédito fiscal para su devolución y serán ajustados por el ente recaudador para excluirlos del monto solicitado.

- Compra de bienes o adquisición de servicios destinados al uso o consumo particular de socios, directores, administradores, empleados o familiares de la empresa.

- Retiros de bienes del inventario para uso o consumo de la entidad, sus socios, directores y empleados.
- Adquisición de bienes de capital o activos fijos no destinados a las actividades de producción.
- Compra de combustibles, lubricantes y seguros para vehículos que no se utilicen para el proceso productivo de la entidad.
- Adquisiciones realizadas a contribuyentes que se encuentren inscritos en el régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado.

Si bien es cierto, los requisitos establecidos en el procedimiento para la devolución del crédito fiscal, son demasiados, también es cierto que la Administración Tributaria tiene todo el derecho de exigir a los exportadores y coexportadores que comprueben fehacientemente que tienen derecho a la devolución solicitada.

#### 4.9. Resumen de inconsistencias en la solicitud de devolución de crédito fiscal de una empresa coexportadora de palma africana y propuesta de solución

**Tabla 1**

*Resumen de inconsistencias en la solicitud de devolución de crédito fiscal y propuesta de solución*

Documentación de soporte de las operaciones de coexportaciones		
No.	Inconsistencias establecidas	Propuesta de solución
1	Emisión de constancias de adquisición de insumos	Para que las operaciones sean validadas como exportaciones bajo la figura de coexportación, no se deben emitir constancias de adquisición de insumos, ya que de conformidad con el Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número CS-SAT-002-2006 de fecha 8 de febrero de 2006: "(...) 4. Cuando un beneficiario del Decreto número 29-89 del Congreso de la República traslade a otro beneficiario amparado al decreto antes citado mercancía de producción local o importada en forma temporal, con el objeto que esta sea incorporada al producto final del segundo beneficiario, <u>no procede la utilización de las Constancias de Adquisición de Insumos de Producción Local, en virtud que ambos son coexportadores</u> conforme lo dispuesto en el artículo 36 ter del citado decreto. (...)".

2	<p><b>Declaración Única Centroamericana – DUCA –</b></p> <p>La empresa coexportadora, al respaldar sus operaciones de exportación incumple con lo establecido por el artículo 36 ter del Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, el que establece:</p> <p><i>“Se podrán trasladar mercancías introducidas bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, entre beneficiarios del régimen para efectos de ensamble o transformación, <u>quedando obligadas las empresas remitentes y receptoras a figurar en la declaración como coexportadores de la citada mercancía.(...)”</u></i></p>	<p>Las empresas que realicen exportaciones a granel amparadas bajo el Decreto 29-89: deberán soportar sus operaciones por medio de la DUCA-D Provisional / Clase 54.</p> <p>La DUCA que soporte las exportaciones bajo la figura de coexportación, debe cumplir con los siguientes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre del coexportador.</li> <li>• Número de resolución de autorización como coexportador emitida por el Ministerio de Economía.</li> <li>• Número de la factura a la cual corresponde la coexportación.</li> <li>• Número de factura con la que se realiza la exportación.</li> </ul> <p>La documentación de las exportaciones deberá integrarse por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Factura a la cual corresponde la coexportación (venta de fruta de palma)</li> <li>• Factura de la exportación de aceite de palma africana.</li> <li>• Declaración de Mercancías –DUA–, con los requisitos arriba descritos.</li> <li>• Declaración para el registro y control de exportaciones</li> <li>• Documentos de transporte: manifiesto de carga y carta de Porte.</li> </ul>
---	--	---

<b>Documentación de soporte de compras e importaciones</b>		
<b>No.</b>	<b>Inconsistencias establecidas</b>	<b>Propuesta de solución</b>
3	Facturas por adquisición de bienes y servicios, no se encuentran vinculadas con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios de la empresa coexportadora, esto derivado a que se tratan de compras de gas propano, alimentos, materiales de construcción y equipo de computación.	<p>Las personas involucradas en el registro de las facturas de compras, importaciones y servicios adquiridos, deben tener el debido cuidado de verificar el cumplimiento de los siguientes requisitos para la procedencia del crédito fiscal:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que el crédito fiscal se aplique a actos gravados que estén vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.</li> </ul>
4	Las facturas no especifican concretamente la clase de servicios recibidos por la empresa, tal y como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 18.	Los documentos que soporten las compras de bienes o servicios deben identificar de manera detallada las compras que realiza, unidades, concepto, precio unitario, precio total. O que detallen concretamente el servicio recibido y el monto total de la remuneración u honorarios.
5	La empresa solicita crédito fiscal por facturas emitidas por proveedores en el Régimen de Pequeño Contribuyente del IVA.	Verificar que el proveedor no esté inscrito bajo el Régimen de Pequeño Contribuyente, ya que estas facturas no generan derecho a crédito fiscal.

6	<p>No existe un adecuado registro contable, por parte de las personas encargadas de esta actividad, ya que existen facturas que respaldan compra de bienes cuyo valor no coincide con el registrado en el libro de compras y servicios recibidos.</p>	<p>Se debe tener el debido cuidado de verificar que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las compras, importaciones y servicios estén registradas en el libro de compras y servicios recibidos de forma correcta.</li> <li>• El crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad (Libro Mayor General) como una cuenta por cobrar.</li> </ul>
7	<p>Facturas que no poseen el NIT o nombre del contribuyente exportador, lo cual no permite establecer quién realizó la compra.</p>	<p>Verificar que los documentos de soporte cuenten con nombre y NIT del exportador, para que sean válidas para solicitar devolución de crédito fiscal.</p>
8	<p>Facturas proporcionadas por los proveedores, cuyo número de resolución se encuentra vencido o que se encuentran fuera del rango de autorización de documentos.</p>	<p>Las facturas que soportan el crédito fiscal solicitado deben estar autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, con una resolución vigente. Y se debe respetar el número de documentos autorizados. Tener en cuenta lo normado en los artículos 29 y 30 del Decreto 27.92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y los artículos 29 y 30 del Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.</p>

9	<p>No se demostró ante la Administración Tributaria que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados a los proveedores, con la documentación correspondiente.</p>	<p>Documentar de manera adecuada que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados al proveedor, para ello se debe contar con:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Copia de cheque en anverso y reverso</li> <li>• Cheque microfilm firmado y sellado por el banco</li> <li>• Estado de cuenta firmado y sellado por el banco.</li> </ul>
10	<p>No se presenta ante la Administración Tributaria el pago de las pólizas de importación, únicamente el pago del Impuesto al Valor Agregado.</p>	<p>Cuando se trata de importaciones se debe documentar ante SAT, el pago de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Con cheque en anverso y reverso, cheque microfilm, nota de débito y estados de cuenta estos últimos tres firmados y sellados por el banco, de las pólizas que dan origen a la importación.</li> <li>• El pago del Impuesto al Valor Agregado, mediante formulario emitido por la Administración Tributaria.</li> </ul>

Nota: Elaboración propia, (2020).

## CONCLUSIONES

1. Los resultados del trabajo profesional de graduación, demuestran que la coexportadora de palma africana, no aprovecha el beneficio de solicitar la devolución de crédito fiscal de IVA al cual tiene derecho y la razón principal es la documentación errónea de las actividades de exportación bajo la figura de coexportador.
2. La mayoría de las solicitudes resueltas desfavorables o con ajustes es derivado a que no se cumplen con los requisitos establecidos en el procedimiento para la devolución de crédito fiscal, que son necesarios para comprobar fehacientemente que los coexportadores tienen derecho a la devolución solicitada.
3. El trámite en el Ministerio de Economía para cumplir con los requisitos previos a obtener la calificación como empresa coexportadora, es demasiado complejo y esto se considera la principal desventaja de esta figura.
4. La empresa coexportadora cumple con la primera condición para solicitar devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, que es dedicarse a la exportación en los períodos solicitados, sin embargo, no se autorizó la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado, porque no se determinó que la empresa coexportadora realizó ventas de coexportación que registró y declaró, ya que en las Declaraciones Únicas Centroamericana –DUCA–, no se indica el número de la factura a la cual pertenece la coexportación, de acuerdo con lo que establece el artículo 36 ter de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila
5. La coexportadora recibió constancias de adquisición de insumos de producción local por cada factura de ventas de fruta de palma que realizó con la empresa que efectúa coexportaciones, por lo que se establece que las operaciones declaradas y registradas como operaciones de exportación y coexportación, que se encuentran respaldadas con Constancias de Adquisición de Insumos, son operaciones locales, lo que limita el dar razonabilidad con respecto a la exportación de mercancías, requisito indispensable que le da el derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal.

## RECOMENDACIONES

1. Que la empresa coexportadora pueda aprovechar el beneficio de solicitar la devolución de crédito fiscal, por medio de la elaboración de una adecuada documentación, que respalde las de exportaciones bajo la figura de coexportación, esto con el fin de evitar atrasos, ajustes o denegatorias y recuperar el crédito fiscal por la adquisición de insumos y servicios vinculados con el proceso productivo.
2. Que la empresa coexportadora cumpla y permita a la Administración Tributaria realizar la verificación del cumplimiento de los requisitos y procedimientos para la solicitud de devolución de crédito fiscal, contenidos en los artículos 16, 18, 23, 23 "A" y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 38 de su reglamento. Para obtener respuesta favorable en las solicitudes de devolución de Crédito Fiscal que presenten ante la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. Que el Departamento de Política Industrial del Ministerio de Economía, brinde mayor información sobre la coexportación acerca de quiénes pueden aplicar a esta figura, los requisitos y uso de la misma. Para facilitar el cumplimiento de los requisitos previos a obtener la calificación como empresa coexportadora.
4. Establecer procedimientos que permitan verificar que la documentación de coexportaciones cumpla con lo que establece el artículo 36 ter de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en donde el coexportador queda obligado a figurar en la Declaración Única Centroamericana y soportar su participación en la misma a través de la factura correspondiente.
5. La empresa coexportadora, no deberá admitir constancias de adquisición de insumos por las ventas que realice con la empresa con la cual actúa bajo la figura de coexportador, ya que de conformidad con el Criterio de la Superintendencia de

Administración Tributaria CS-SAT-002-2006 de fecha 8 de febrero de 2006: “(...) 4. *Cuando un beneficiario del Decreto número 29-89 del Congreso de la República traslade a otro beneficiario amparado al decreto antes citado mercancía de producción local o importada en forma temporal, con el objeto que esta sea incorporada al producto final del segundo beneficiario, no procede la utilización de las Constancias de Adquisición de Insumos de Producción Local, en virtud que ambos son coexportadores conforme lo dispuesto en el artículo 36 ter del citado decreto. (...)*”.

## BIBLIOGRAFÍA

### Tesis de grado, libros, diccionarios y leyes

Acuerdo Gubernativo 5-2013, del Presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Acuerdo Gubernativo 533-89, del Presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila

Cámara de Comercio de Guatemala. *Guía para exportar*. Guatemala, Guatemala: Autor.

Canú, C. (2013). *Procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA, régimen general, de una empresa de confección de prendas de vestir, amparada bajo la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila*. Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Carrasco, H. (2001). *Derecho fiscal 1*. México: IURE editores, S.A. de C.V.

Célis, L. (2006). *Principales factores que impiden a los exportadores de Guatemala que se les efectúe la devolución del crédito fiscal y sus posibles alternativas de solución*. Tesis de Maestría en Gestión Tributaria. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91 Código Tributario.

Consejo de Ministros de Integración Económica, Resolución Número 409-2018 (COMIECO-LXXXV) Aprobación y Regulación del Formato de la Declaración Única Centroamericana (2018).

Díaz, C. y Nájera, L. (Comp.). (2008). *Derecho financiero 1*. Guatemala: Praxis / división editorial.

Diep, D. (2003). *La evolución del tributo*. Codhem.

Facultad de Ciencias Económicas (2000). *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Guatemala: Departamento de Publicaciones.

Figueroa, W. E. (2004). *Derecho tributario I. Apuntes de clase*. Guatemala

Gremial de Palmicultores de Guatemala – GREPALMA – (2019). *Guía ambiental de la agroindustria de palma de aceite en Guatemala*. Primera edición. Guatemala, Guatemala.

IICA (2004). *Los aspectos legales, fiscales y contractuales. Enfoque jurídico, impositivo y contractual para la creación y actuación empresarial en las M:A:R*. Módulo No. 9. Venezuela

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2018). *La devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores. Principales problemas y recomendaciones para solucionarlos*. Guatemala, Centroamérica

Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por 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

Jacobo, M. E. (2007). *Manual básico de introducción al derecho tributario*. El Salvador.

Ministerio de Economía, Dirección de servicios al Comercio y a la Inversión. (2017). *Listado de requisitos a presentar ante la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía. Requisitos de Coexportación para empresas calificadas bajo el Régimen de Admisión Temporal*. Guatemala, Guatemala

Ministerio de Finanzas Públicas (2012). *Estimación de la Devolución de Crédito Fiscal*

Miranda F. (2009). *Procedimientos técnicos y requisitos fiscales, para el proceso de solicitud y registro contable de la devolución de crédito fiscal, en una empresa exportadora de manteca y aceite vegetal*. Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Monterroso, G. E. (2006). *Fundamentos financieros, Finanzas públicas*. Guatemala: Arte + Arte.

Ossorio, M. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Guatemala, Guatemala: Datascan, S.A.

Perdomo, R. (2010). *Procedimiento de auditoría para agilizar la devolución del crédito fiscal en el régimen especial de empresas que se dedican a la exportación de café en Guatemala*. Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Pirir, R. (2015). *El régimen optativo de devolución de crédito fiscal*. Tesis de Maestría en Derecho Tributario - Financiero. Universidad Mariano Gálvez de Guatemala, Guatemala.

Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal 2019 y multianual 2019-2023. *Estimación de la Devolución de Crédito Fiscal y Gasto Público*.

Superintendencia de Administración Tributaria – SAT – (s.f.). *Manual del usuario Formulario SAT-0471, inscripción y actualización de exportadores*. Guatemala, Guatemala. 57 p.

UC&CS Global. (s.f.). *Impuestos en Guatemala*. Guatemala.

Unión Europea (2013). *Exportación e importación en la empresa*. España. 33 p.

Universidad Mariano Gálvez de Guatemala (2012). *Finanzas públicas*. Guatemala.

## **E-grafía**

CEES, Centro de Estudios Económicos-Sociales. *Estudio sobre el comportamiento de la devolución del crédito fiscal, para el período 2011-2017*. Enero 2019. [Cees.org.gt/estudios/estudio-sobre-el-comportamiento-de-la-devolucion-del-credito-fiscal-para-el-periodo-2011-2018](http://Cees.org.gt/estudios/estudio-sobre-el-comportamiento-de-la-devolucion-del-credito-fiscal-para-el-periodo-2011-2018)

Fernández, R. J., (2000). *Derecho fiscal*. México: McGRAW-HILL/Interamericana editores, S.A. de C.V.

Prensa Libre (2013). *Guatemala es el primer productor mundial de aceite de palma*. Acan-efe. Recuperado de: [www.prensalibre.com/guatemala/aceite\\_de\\_palma\\_\\_primer\\_productor\\_mudial-cultivo\\_0\\_1018098334-html/](http://www.prensalibre.com/guatemala/aceite_de_palma__primer_productor_mudial-cultivo_0_1018098334-html/)

Significados (2013). *Significado de exportación*. Recuperado de: <https://www.significados.com/exportación/>

Vargas L. (s.f.). *Qué es el débito fiscal*. Recuperado de: [academia.edu/11852461/Que\\_es\\_el\\_debito\\_fiscal](http://academia.edu/11852461/Que_es_el_debito_fiscal)

## ANEXO



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

### BOLETA DE ENTREVISTA

Apreciable profesional: La presente entrevista está desarrollada para realizar el Trabajo Profesional de Graduación denominado *"INCONSISTENCIAS EN LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE UNA EMPRESA COEXPORTADORA DE PALMA AFRICANA Y PROPUESTA DE SOLUCIÓN"*, en la Maestría de Gestión Tributaria. La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada ni utilizada para otros fines distintos.

Seguidamente encontrará una serie de interrogantes, las cuales se le solicita responder en forma objetiva.

1. ¿Cuál es la actividad a la que se dedica la empresa?

---

---

---

2. Describa el proceso productivo de palma africana

---

---

---

---

---

---

3. ¿A recibido asesoría sobre cómo coexportar?

---

---

---

4. ¿Con quién coexporta su producto?

---

---

---

5. ¿Conoce los requisitos que se necesitan para exportar bajo la figura de coexportación?

---

---

---

---



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

#### BOLETA DE ENTREVISTA

6. ¿Puede explicar el funcionamiento y uso de la figura de coexportación?

---

---

---

---

---

---

7. ¿Qué documentos utilizan para comercializar los productos bajo la figura de coexportación?

---

---

---

---

---

---

8. ¿Conoce las regulaciones que existen para el uso de la coexportación?

---

---

---

---

9. ¿Cuáles son los principales motivos por los cuales SAT rechaza las solicitudes de devolución de crédito fiscal?

---

---

---

---

---

---

10. ¿Desde hace cuánto tiempo les han denegado las solicitudes de devolución de crédito fiscal?

---

---

---

## INDICES DE TABLAS Y FIGURAS

### ÍNDICE DE FIGURAS

No. Figura	Título	Página
1	Código de exportador	42
2	Resolución de calificación de exportadora bajo el régimen de admisión temporal	43
3	Resolución de calificación de exportadora bajo el régimen de admisión temporal, empresa coexportadora	44
4	Resolución de calificación como coexportadora	45
5	Flujograma de proceso productivo y comercialización de palma africana	48
6	Constancia de adquisición de insumos por venta de fruta de palma africana	54
7	DUA por la exportación de aceite de palma africana	55
8	Factura por la venta de palma africana	60
9	Factura por la exportación de aceite de palma africana	61
10	DUCA para respaldar la exportación de aceite de palma africana bajo la figura de coexportación	62
11	Declaración para el Registro y Control de Exportaciones - DEPREX -	63
12	Carta de porte	64

**ÍNDICE DE TABLAS**

<b>No. Tabla</b>	<b>Título</b>	<b>Página</b>
1	Resumen de inconsistencias en la solicitud de devolución de crédito fiscal y propuesta de solución	68