

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



**CUMPLIMIENTO DE LA FIGURA DE EXPORTADOR: ANÁLISIS DE UNA EMPRESA
DE SERVICIOS DE PROCESAMIENTO DE DATOS, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE
GUATEMALA QUE SOLICITA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN EL
RÉGIMEN GENERAL**



JEFFREY AROLD O VELIZ REYES
Guatemala, agosto de 2021

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



**CUMPLIMIENTO DE LA FIGURA DE EXPORTADOR: ANÁLISIS DE UNA EMPRESA
DE SERVICIOS DE PROCESAMIENTO DE DATOS, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE
GUATEMALA QUE SOLICITA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN EL
RÉGIMEN GENERAL**



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

DOCENTE: LICDA. MSC. INGRID RUBIO ALEMÁN

AUTOR: JEFFREY AROLD VELIZ REYES

Guatemala, agosto de 2021

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III: Pendiente de nombramiento
Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

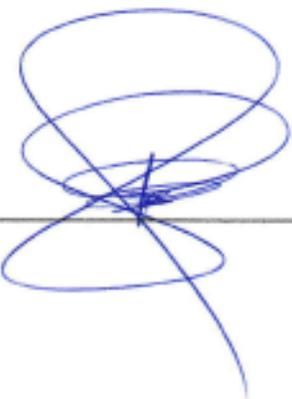
**TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO
PROFESIONAL DE GRADUACIÓN**

Coordinador: Dr. Abelardo Medina Bermejo.
Evaluador: MSc. Mario Francisco Xocoy Buch.
Evaluador: MSc. José Rolando De León Calderón.

DECLARACIÓN JURADA DE ORIGINALIDAD

Yo: **Jeffrey Aroldo Veliz Reyes**, con número de carné universitario: **200514343**.

Declaro que, como autor, soy el único responsable de la originalidad, validez científica de las doctrinas y opiniones expresadas en el presente Trabajo Profesional de Graduación, de acuerdo al artículo 17 del Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes.

Autor: 

**ACTA No. GT-A-6-2021**

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 de la terna evaluadora, el 30/09/2021, a las 19:00 horas para practicar el EXAMEN FINAL DEL CURSO DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN II al **Licenciado Jeffrey Aroldo Veliz Reyes, carné No. 200514343**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Artes. La presentación 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 SEPTIMO 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 del Trabajo Profesional de Graduación presentado por el sustentante, denominado **CUMPLIMIENTO DE LA FIGURA DE EXPORTADOR: ANÁLISIS DE UNA EMPRESA DE SERVICIOS DE PROCESAMIENTO DE DATOS, UBICADA EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA QUE SOLICITA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN GENERAL**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. La presentación del Trabajo Profesional de Graduación fue **APROBADO** con una nota promedio de **70 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante de la terna evaluadora nombrada por la Dirección de la Escuela. La Terna Evaluadora hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas sugeridas por la Terna Evaluadora dentro de los 5 días hábiles comprendidos del 01 al 07 de Octubre de 2021.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, el 30 de septiembre del año dos mil veintiuno.



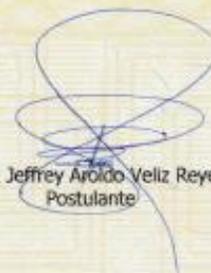
Msc. Mario Francisco Xocoy Buch
Evaluador



Dr. Abelardo Medina Bermejo
Coordinador



Msc. José Rolando De León Calderón
Evaluador



Lic. Jeffrey Aroldo Veliz Reyes
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Jeffrey Aroldo Veliz Reyes**, carné No. 200514343 incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 11 de octubre de 2021.

(f)


Dr. Abelardo Medina Bermejo
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

A DIOS padre, que durante mucho tiempo ha sido parte de infinidad de dedicatorias, cuando en realidad para mí no es parte de, sino todo lo contrario, es el todo, la razón de todas las cosas y el origen de toda bendición, prosperidad y victoria. Al único Dios, creador de todo lo que existe, a él sea la gloria, el honor y el agradecimiento desde ayer, hoy y para siempre. Gracias Padre.

A mis padres, Aroldo Veliz Posadas y Aura Florinda Reyes Recancoj, por dar su vida por mí y esforzarse en cada momento por proporcionarme los medios para superarme y ser una persona de bien y por darme el mayor consejo que se puede recibir, el ejemplo.

A mis hermanos y hermanas porque aún sin saberlo han sido una oportunidad de aprendizaje para mí y he aprendido mucho de ellos.

A mis amigos, amigas y demás personas que han sido parte de mi vida y me han acompañado hasta donde estoy ahora.

CONTENIDO

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	ii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 Antecedentes de la empresa	1
1.2 Antecedentes de solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado	2
1.3 Antecedentes de trabajos de investigación relacionados	3
2. MARCO TEÓRICO	5
2.1 Clasificación de servicios.....	5
2.2 Aspectos Tributarios relacionados al tema de exportación de servicios en Guatemala	7
3. METODOLOGÍA.....	34
3.1 Definición del problema	34
3.2 Delimitación del problema	34
3.3 Objetivos.....	35
3.4 Diseño utilizado	36
3.5 Universo y tamaño de la muestra	37
3.6 Instrumentos de medición aplicados	39
3.7 Resumen de procedimiento utilizado en el desarrollo de la investigación	40
4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS	42
4.1 Análisis de resultados.....	42
4.2 Discusión de Resultados	84
CONCLUSIONES.....	89
RECOMENDACIONES	91
BIBLIOGRAFÍA.....	92

ANEXOS..... 95

ÍNDICE DE TABLAS..... 118

ÍNDICE DE GRÁFICAS 119

ÍNDICE DE DIAGRAMAS 120

ÍNDICE DE ACRÓNIMOS 121

RESUMEN

El presente estudio pone de manifiesto el problema del sector exportador de servicios en Guatemala respecto al hecho de soportar ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) el cumplimiento de la figura de exportador en una solicitud de devolución de crédito fiscal a través del régimen general.

Para ello se consideró información proporcionada por una entidad privada dedicada a la exportación de servicios de procesamiento de datos, a la cual la Superintendencia de Administración Tributaria, de las 29 solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que ha realizado, las últimas 22 han tenido una resolución desfavorable denegándole el 100% del crédito fiscal solicitado con el argumento de que no se perfecciona la figura de exportador.

La metodología utilizada para el desarrollo de la investigación consistió en diversos métodos, técnicas e instrumentos de investigación documental. El punto de vista de la investigación es tributario y se utilizó un diseño no experimental transversal.

Se estableció como objetivo general determinar las bases establecidas en el ordenamiento jurídico vigente en nuestro país respecto a la figura de exportador de servicios, para la obtención de la Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado y como objetivos específicos se establecieron los siguientes: Determinar si existen lagunas de ley en el ordenamiento jurídico vigente respecto a la figura de exportación de servicios, determinar si es posible la impugnación de los argumentos contenidos en la Resolución de denegatoria de Devolución de Crédito Fiscal y establecer qué alternativas tiene el exportador de servicios frente a la denegatoria de devolución para la obtención del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Para el logro de los objetivos se utilizó el método deductivo y analítico para indagar, demostrar y exponer el tema citado y también al realizar un análisis a la información

obtenida y al ordenamiento jurídico vigente relacionados al tema de exportación de servicios.

También se utilizaron distintas técnicas e instrumentos de investigación como lo es la observación y entrevista realizada al personal de la entidad privada en visita a las instalaciones en donde se pudo trabajar una guía de observación estructurada y una entrevista abierta con su persona, la cual nos proporcionó información clave utilizada en el desarrollo de la investigación.

Entre los principales hallazgos se estableció que, dentro del ordenamiento jurídico aduanero vigente existen muchas lagunas de ley respecto al tema de exportación de servicios y que la única ley que contempla el tema y define la figura como tal es la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, por lo que muchas veces la Superintendencia de Administración Tributaria se ve limitada al momento de evaluar si se cumple o no dicha figura.

Se concluyó que, debido a la existencia de lagunas de ley referentes a la exportación de servicios y requisitos específicos para este tipo de actividad, cabe la posibilidad de poder impugnar los argumentos contenidos en la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA recibida por la empresa de parte de la Administración Tributaria, a través de los mecanismos establecidos en el Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

También se determinó que existen alternativas a las cuales se puede acoger la empresa para la obtención de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad hay varios parámetros creados por el Estado para incentivar las exportaciones, siendo uno de ellos la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), siendo un tema controversial debido a varios factores de los cuales los exportadores han hecho saber su inconformidad por cuestiones como, por ejemplo, el tiempo que se lleva para que dicha devolución se haga efectiva, los ajustes que les realizan y en casos extremos el hecho de denegar por completo las solicitudes de devolución del crédito fiscal.

Como el caso de la empresa que se utilizó en la investigación, a la cual la Superintendencia de Administración Tributaria le ha denegado el 100% del crédito fiscal solicitado en las últimas 22 solicitudes realizadas, con el argumento que no se perfecciona la figura de exportador, por tratarse de exportación de servicios.

El objetivo del trabajo de investigación es poder determinar las bases establecidas en el ordenamiento jurídico vigente en nuestro país respecto a la figura de exportador de servicios, si existen lagunas de ley en las leyes vigentes y que alternativas tiene la empresa para la obtención de la devolución del crédito de fiscal del IVA, para lo cual el presente informe se divide en los siguientes capítulos:

El capítulo 1 denominado “antecedentes”, contiene precedentes de la empresa, tesis de temas relacionados y estudios que han realizado entidades expertas en temas fiscales.

El capítulo 2 denominado “marco teórico”, contiene todas las fuentes de consulta teórica de la investigación, utilizadas para establecer las bases y el estado actual del conocimiento relacionado al propósito de la investigación.

El capítulo 3 denominado “metodología”, contiene la definición del problema, especificando dentro de ello la unidad de análisis, el período histórico y el ámbito geográfico, así como también el objetivo general y los objetivos específicos planteados

dentro de la investigación. Contiene también el diseño de investigación utilizado, el enfoque que se le dio a la investigación, el universo y tamaño de la muestra y los distintos métodos e instrumentos de medición aplicados.

El capítulo 4 denominado “discusión de resultados”, contiene el análisis y procesamiento de la información adquirida representada a través de tablas, gráficas y análisis narrativo, para poder determinar las bases establecidas en el ordenamiento jurídico vigente en nuestro país respecto a la figura de exportador de servicios.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones resultantes del análisis realizado, anexos, así también la bibliografía y e-grafía utilizadas, índice de tablas, gráficas y acrónimos contenidos en la presente investigación.

1. ANTECEDENTES

A continuación, se presentan los antecedentes considerados para llevar a cabo la presente investigación:

1.1 Antecedentes de la empresa

El trabajo de investigación se realizó tomando como unidad de análisis una empresa que se dedica a la exportación de servicios de procesamiento de datos, la cual está debidamente registrada como exportador ante la Superintendencia de Administración Tributaria, Ventanilla Única para las Exportaciones (VUPE) y el Ministerio de Economía.

Esta empresa trabaja para una multinacional ubicada en Hong Kong, el cual es un territorio autónomo de China, y se encuentra a 15,095 km de la ciudad capital de Guatemala (esto hablando desde luego en línea recta a través de ruta aérea) con una diferencia de horario de 9 horas.

Respecto al servicio prestado consiste en generar, procesar y exportar información comercial relacionada con procesos de producción del ramo textil, es decir, la empresa recibe órdenes de compra y producción a través de una plataforma digital propiedad de la empresa contratante. Esta plataforma contiene varias herramientas desde biblioteca de materiales hasta la confección de productos en 3D, y lo más importante es que la información que es ingresada acá alimenta sitios de marketing digital o comercio electrónico y está vinculada al sistema financiero de la empresa puesto que la información ingresada alimenta directamente el cálculo de costos.

Una vez obtenida esta orden de compra y producción, la empresa realiza un estudio de factibilidad en donde se localiza un proveedor (entiéndase maquila) para que confeccione el producto, se resalta que no se trata de una sola maquila ni se tienen contrato específico con ninguna, sino que depende del estudio realizado donde el cliente en el exterior decide donde quiere producir.

Este estudio es enviado al exterior a manera de informe y toda la información de costos de mano de obra, materiales, colores, texturas y especificaciones es ingresada a la plataforma digital en donde se graban cada uno de los procesos efectuados y terminados de la producción. Esta información se actualiza constantemente para que el cliente en el exterior pueda observar el avance el tiempo real, lo es de suma importancia puesto que cuando acá están finalizando labores allá están empezando la jornada. La empresa es la encargada de supervisar todo el proceso desde el diseño hasta la exportación final.

La empresa ha realizado un total de “29 solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de las cuales, las últimas 22 solicitudes atendidas, han tenido una resolución de denegatoria del 100% del crédito fiscal solicitado”, con el argumento por parte del ente fiscalizador de no poder demostrar la exportación del servicio y que por lo tanto que no se perfecciona la figura de exportador. Asimismo, también existen 3 solicitudes que aún se encuentran en proceso pendientes de ser atendidas y que probablemente obtengan la misma respuesta por parte del ente fiscalizador. (Ortíz Serrano, 2020, pág. 4)

1.2 Antecedentes de solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado

Hasta el 30 de abril de 2020 la presa de solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA a los exportadores que poseía la Superintendencia de Administración Tributaria era de 1,567 expedientes cuyo monto solicitado ascendía a la cantidad de Q1,919.04 millones, de lo cual “267 expedientes corresponden a exportadores de servicios, cuyo monto solicitado asciende a la cantidad de Q242.94 millones, y de estas 90 solicitudes han sido denegadas en su totalidad cuyo monto representa Q61.89 millones” de recursos financieros retenidos, que pertenecen a las empresas exportadoras de servicios y que son indispensables para su capital de trabajo. (Expediente UIPSAT No. 1064-2020 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1152-2020, 2020, pág. 1)

Por parte de la Administración Tributaria se han emitido “criterios institucionales relacionados al tema como lo son el Criterio institucional 5-2018 y el Criterio institucional 10-2018 en los cuales se detalla casos que no se consideran exportaciones de servicios y que requisitos deben cumplir ciertas actividades para soportar la figura de exportación, sin embargo, no enlista el servicio de procesamiento de datos (Superintendencia de Administración Tributaria, 2020, párr. 1).

1.3 Antecedentes de trabajos de investigación relacionados

Existen estudios relacionados al tema investigado, como el realizado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) que, en su publicación titulada: La devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores. Principales problemas y recomendaciones para solucionarlos, establece que “solo en el 2017 se reportó una cifra récord de Q852.2 millones denegados en concepto de crédito fiscal”, lo cual se relaciona con el tema investigado puesto que toda denegatoria se traduce en recursos económicos que se dejan de percibir por parte del exportador (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI, 2018, pág. 7).

Por otro lado, La Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios estableció que, en los últimos años, América Latina se ha convertido en una de las regiones emergentes del mercado de servicios. “Tan solo en 2018, las exportaciones de servicios alcanzaron los USD190.270 millones, mostrando en los últimos diez años, una tasa de crecimiento anual promedio de 3%” lo que se relaciona al tema tratado puesto que, al haber más exportadores de servicios, así también crecen las estadísticas de denegatorias de crédito fiscal (Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios, 2020, párr. 1).

Otros estudios interesantes respecto al tema de exportación de servicios han sido por ejemplo la tesis realizada por Marlín Díaz Cifuentes, titulada: Análisis de la regulación legal de las exportaciones guatemaltecas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en donde aborda el tema de la regulación vigente para exportadores de servicios, en la cual se percata que “no existe regulación específica para exportadores de servicios”, lo

cual se relaciona con el tema tratado puesto que hasta la fecha las leyes aún no contemplan la exportación de servicios como tal, a excepción de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala (Díaz Cifuentes, 2012, pág. 95).

Otra tesis relacionada al tema es la realizada por Manuel Arriaza, titulada: El sistema tributario guatemalteco y su aplicación a la exportación de servicios empresariales, en donde se percata esta vez, visto desde el Impuesto Sobre la Renta, que “no se tipifica la exportación” como tal, lo cual se relaciona al tema de investigación puesto que el ordenamiento jurídico de nuestro país no está enfocado en el tema tratado (Arriaza Ríos, 2005, pág. 87).

2. MARCO TEÓRICO

En este apartado se presenta la clasificación de servicios mundialmente aceptada realizada por la Organización Mundial del Comercio (OMC) y las distintas definiciones contenidas en las leyes vigentes concernientes al tema de exportación de servicios.

2.1 Clasificación de servicios

El comercio de servicios está normado por el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) de la Organización Mundial del Comercio (OMC) de la cual “es miembro Guatemala desde el 21 de julio de 1,995” (Organización Mundial del Comercio, 2020, párr. 1).

Este acuerdo es trascendental puesto que entró en vigencia para “prever la extensión del sistema multilateral de comercio de servicios” (Organización Mundial del Comercio, 2020, párr. 1).

Según el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios divide los distintos tipos de servicios por sectores, de la siguiente manera:

a) Servicios prestados a las empresas y servicios profesionales, entre otros:

1. Servicios de contabilidad
2. Servicios de publicidad
3. Servicios de arquitectura y de ingeniería
4. Servicios de informática y servicios conexos
5. Servicios jurídicos

b) Servicios de comunicaciones, dentro de los cuales están los siguientes:

1. Servicios audiovisuales
2. Servicios postales y de correos
3. Telecomunicaciones

- c) Servicios de construcción y
- d) servicios conexos
- e) Servicios de distribución
- f) Servicios de enseñanza
- g) Servicios relacionados con la energía
- h) Servicios relacionados con el medio
- i) ambiente
- j) Servicios financieros
- k) Servicios sociales y de salud
- l) Servicios de turismo
- m) Servicios de transporte. (Organización Mundial del Comercio, 2020, pág. 3)

Dentro de esta clasificación sectorial de servicios la OMC clasifica los servicios de procesamiento de datos con el código 843 dentro del apartado servicios de informática y servicios conexos.

Este acuerdo fue importante para la realización del presente trabajo de investigación, puesto que contiene la clasificación de exportación de servicios aceptada a nivel mundial, dentro de la cual se encuentra la actividad de procesamiento de datos, según el principio de soberanía y aceptación de tratados internacionales.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) indica que el desarrollo de las tecnologías de información y de las comunicaciones (TIC) favorece la exportación de servicios comerciales, entre estos, informática, telecomunicaciones, etc. que potencian entre otros servicios como, por ejemplo:

- “a) Centros de llamadas, procesamiento de datos; almacenamientos de datos.
- b) Gestión y operación de bases de datos
- c) Soporte técnico
- d) Diseño y servicio post venta
- e) Servicios Legales (Cepal.org, pág. 3)”.

Esta diferenciación en los servicios de tecnologías de información que realiza la CEPAL es de suma importancia, puesto que la empresa sobre la cual se realizó el trabajo de investigación pertenece al ramo de servicio de procesamiento de datos.

2.2 Aspectos Tributarios relacionados al tema de exportación de servicios en Guatemala

Existen distintos aspectos a considerar respecto al tema de exportación de servicios, los cuales están contenidos en distintas leyes de nuestro ordenamiento jurídico, siendo la base de todas ellas lo contenido el Código Tributario, el cual establece en su artículo 9 que los tributos son:

Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Y su artículo 10 establece que son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. (Código Tributario, Decreto 6-91, Art. 9)

Estas definiciones son base para la comprensión del tema tratado puesto que la devolución de crédito fiscal se origina de un impuesto y es necesario establecer las bases contenidas en la ley que lo regula.

2.2.1 Origen del Crédito Fiscal

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, vigente actualmente establece en su artículo 1 que el IVA es un impuesto sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley y en su artículo 3, numeral 1 y 2 menciona que dentro de esos actos que generan el impuesto se encuentran entre otros: “La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos y la prestación de servicios en el territorio nacional” (Ley del

Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 3).

Lo preceptuado en esta ley es importante para la realización del presente trabajo de investigación, puesto que el IVA es el impuesto que más ingresos genera para el Estado y el crédito fiscal surge de este impuesto, lo cual se utiliza en el análisis efectuado.

El artículo 15 de la misma ley preceptúa que “el crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período” (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 15).

Tanto el Impuesto al Valor Agregado como el Crédito Fiscal nacieron a la vida jurídica el 11 de julio de 1983, a través de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado en la Venta de Mercancías y en la Prestación de Servicios no Personales, Decreto Número 72-83, del Congreso de la República de Guatemala, mismo que desde su nacimiento ha sido objeto de varias reformas respecto a procedimiento y requisitos hasta llegar al Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el momento, sin embargo, las definiciones citadas han permanecido inalteradas.

a) Procedencia de la Devolución del Crédito Fiscal

Existen distintos parámetros a cumplir para obtener la devolución de crédito fiscal, a lo cual la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa en su artículo 16:

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

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

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

- a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.
- b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 16)

El artículo precedente sirve de base para el trabajo de investigación realizado puesto que define la procedencia del crédito fiscal y establece los parámetros a considerar para que los exportadores tengan derecho a dicho beneficio fiscal, lo cual se utiliza en el análisis efectuado.

b) Documentación del Crédito Fiscal

Respecto a la documentación necesaria para soportar una solicitud de crédito fiscal la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, indica en su artículo 18:

Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que autoimpriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley;
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria;

- c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta Ley; y,
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 18)

El artículo precedente establece los requisitos que debe llenar la documentación que soporta las solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA, por lo que es imprescindible para el presente trabajo de investigación y se utiliza en el análisis efectuado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, establece en su artículo 37:

Los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otros de ventas y servicios prestados. El reglamento indicará la forma y condiciones que deberán reunir tales libros que podrán ser llevados en forma manual o computarizada. Se entiende, a los efectos de fiscalización del impuesto, que los registros de compras y ventas están al día si han sido asentadas en ellos las operaciones declaradas dentro de los dos meses siguientes a que corresponde la declaración presentada. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 37)

El artículo precedente establece los requisitos legales del libro de compras y ventas que forman parte de la documentación que se debe presentar para solicitar devolución de crédito fiscal del IVA, por lo cual es relevante para el presente trabajo de investigación.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa en su artículo 38:

Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley que tengan obligación de llevar contabilidad conforme al Código de Comercio, deberán abrir y mantener cuentas especiales para registrar los impuestos cargados en las ventas que efectúen y servicios que presten, los que serán sus débitos fiscales y los soportados en las facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios, los que constituirán sus créditos fiscales. Los importadores además tienen la obligación de abrir y mantener cuentas especiales en su contabilidad para registrar los impuestos pagados en sus importaciones. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92)

El artículo precedente es de utilidad puesto que establece el requisito del registro en los libros contables, principalmente el libro mayor, en el cual se registran los saldos del crédito fiscal del IVA, lo cual es de utilidad para el análisis efectuado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa en su artículo 20:

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

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que constituye una limitante para la aprobación de la devolución del crédito fiscal de no cumplirse el mismo en la documentación presentada en la solicitud de devolución, lo cual se utiliza en el análisis efectuado.

c) Regímenes de Devolución de Crédito Fiscal

En la actualidad existen 4 regímenes de devolución de crédito fiscal para exportadores, siendo algunos de ellos exclusivos para exportadores de bienes y otros para exportadores de servicios los cuales se describen a continuación:

I. Régimen General de Devolución de Crédito Fiscal del IVA

Este es el régimen más conocido puesto que la mayoría de exportadores se adhieren a este régimen, como es el caso de la empresa, de lo cual la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, establece en su artículo 23 "A":

Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado. La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 23 "A")

Adicional a esto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa en su artículo 23 que los contribuyentes que se dediquen a la exportación tienen derecho a la devolución del crédito fiscal por adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas y pueden solicitar la devolución aquellos contribuyentes que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento

(50%) de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Asimismo, establece que al momento de revisar la documentación que soporta el crédito fiscal, no procederá la devolución en los casos siguientes:

- a) 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 cédulas o direcciones falsas o inexistentes, y
- b) Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 23)

Respecto al tiempo de resolución de la solicitud de devolución de crédito fiscal la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, indica en su artículo 23 "A" que una vez completada la documentación, la Administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo "resolver dentro del plazo máximo de treinta días hábiles para el período trimestral y de sesenta días hábiles para el período semestral" (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 23 "A").

Un punto importante a considerar es que "la Administración Tributaria podrá rechazar total o parcialmente las solicitudes de devolución", parcialmente en el caso de que existan ajustes notificados al contribuyente y únicamente hasta por el monto de tales ajustes. Y totalmente cuando se encuentren indicios que un exportador, hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 23 "A").

El artículo precedente es importante porque establece el procedimiento que se debe seguir para solicitar devolución de crédito fiscal en el régimen general del IVA, al cual está acogida la empresa.

II. Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal del IVA

Este es un régimen poco conocido puesto que no muchos exportadores se adhieren a este régimen, respecto de lo cual la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa en su artículo 24:

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

- 1) Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado.
- 2) Adjuntar declaración jurada.
- 3) Adjuntar declaraciones mensuales
- 4) Estar inscrito como exportador, y
- 5) Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente.

Presentada la solicitud y cumplidos los requisitos antes enumerados, la Administración Tributaria resolverá dentro del plazo de diez (10) días hábiles siguientes a la recepción de la misma y enviará aviso al Banco de Guatemala para que proceda a efectuar la devolución del cien por ciento (100%) del monto del crédito fiscal que no haya sido retenido.

El contador público y auditor que emita el dictamen requerido, será responsable en los casos que se determine falsedad, de lo cual responderá civil y penalmente, según corresponda. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 24)

El artículo precedente establece en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, el Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal, el cual es de utilidad en el análisis realizado, puesto que constituye una alternativa para que el contribuyente pueda obtener el crédito fiscal.

III. Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal del IVA

Este régimen es exclusivo para empresas que se dedican a exportar bienes y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, determina en su artículo 25:

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que conforme al artículo 23 de esta ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal, podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00), del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 25)

El artículo precedente establece en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal, el cual es de utilidad en el análisis realizado, puesto que constituye uno de los regímenes para obtener el crédito fiscal.

IV. Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal del IVA

Este es un régimen recién creado, el cual se ha convertido hasta ahora en la mejor opción para solicitar devolución de crédito fiscal debido a su simplicidad y factibilidad para obtener dicha devolución, respecto a este régimen la Ley del Impuesto al Valor Agregado,

Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, establece en su artículo 25 bis:

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

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

1. Demostrar su calidad de exportador,
2. Estar incorporado al Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-, de conformidad con las disposiciones que la Administración Tributaria tenga vigentes.
3. Utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente y del crédito fiscal reclamado.

La Administración Tributaria verificará el cumplimiento de los requisitos y mecanismos de certificación y validación, resolviendo dentro del plazo de treinta (30) días contados a partir de la recepción de la solicitud la procedencia o no de la misma. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 25 bis)

El artículo precedente establece en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, el Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal, el cual es de utilidad en el análisis realizado, puesto que constituye una alternativa para que el contribuyente pueda obtener el crédito fiscal.

2.2.2 Otras definiciones contenidas en distintas leyes vigentes aplicables al tema de exportación de servicios

A continuación, se presentan varias definiciones contenidas dentro del ordenamiento jurídico vigente en nuestro país, las cuales tienen relación con el tema de exportación de servicios en Guatemala.

a) Constitución Política de la República de Guatemala

Dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran los siguientes conceptos relacionados al tema de exportación de servicios.

I. Principio de legalidad

La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa en su artículo 239:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Art. 239)

El artículo precedente es importante porque establece quien puede crear las leyes tributarias y los requisitos establecidos en ellas, lo cual es utilizado en el análisis realizado a la empresa.

II. Libertad de acción

La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa en su artículo 5:

Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Art. 5)

El artículo es importante porque establece el derecho de libertad, es decir, el no estar obligado a cumplir ningún precepto no establecido en ley, fundamental para el análisis realizado.

III. Derecho de defensa

La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa en su artículo 12: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Art. 12).

El artículo es importante porque establece el derecho de defensa, fundamental para el análisis realizado.

IV. Derecho de petición

La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa en su artículo 28: “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá

resolverlas conforme a la ley” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Art. 28).

El artículo es importante porque establece el derecho de petición, fundamental para el análisis realizado.

V. Poder Público

La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa en su artículo 152: “El poder proviene del pueblo. Su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Art. 152).

El artículo es importante porque establece el origen del derecho público y su sujeción a las leyes vigentes.

VI. Función pública; sujeción a la ley

La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa en su artículo 154: “Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Art. 154).

b) Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad (Decreto Número 1-86, de la Asamblea Nacional Constituyente)

Dentro de la Ley De Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

I. Objeto de la Ley

El artículo 1 de la Ley De Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, establece:

“Tiene por objeto desarrollar las garantías y defensas del orden constitucional y de los derechos inherentes a la persona protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala” (Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86, Art. 1)

El artículo es importante porque establece el amparo como método para defender violación de derechos constitucionales.

II. Objeto del amparo.

El artículo 8 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, establece que “no hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan” (Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86, Art. 8).

El artículo es importante porque establece el ámbito en el cual se puede interponer un amparo.

c) Ley del Organismo Judicial (Decreto Número 2-89, del Congreso de la República de Guatemala)

Dentro de la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89, del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

Interpretación de la ley

La Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 10 establece respecto al cómo se interpretan las leyes, lo siguiente:

Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

A la finalidad y al espíritu de la misma;

A la historia fidedigna de su institución;

A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;

Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho. (Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89, Art. 10)

El artículo precedente es importante para el presente trabajo puesto que establece el principio de interpretación de las leyes, lo cual es utilizado en el análisis del presente trabajo de investigación.

d) Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (Decreto Número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala)

Dentro de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

Objeto y funciones de SAT

La ley que norma lo referente a las funciones que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria establece lo siguiente en su artículo 3:

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar

la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria. (Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98, Art. 3)

Este artículo es importante porque establece la función que debe realizar la Superintendencia de Administración Tributaria, de utilidad para el análisis realizado a las leyes vigentes.

e) Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)

Dentro del Código Aduanero Uniforme Centroamericano se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

I. Ámbito de aplicación

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su artículo 2 establece que “el ámbito de aplicación de este Código y su Reglamento será el territorio aduanero, sus normas serán aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero de los Estados Parte” (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, Art. 2).

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece el alcance del CAUCA en materia aduanera, de importancia relevante para el análisis realizado.

II. Normas Supletorias

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su artículo 133 establece que “en lo no previsto en el presente Código y su Reglamento, se estará a lo dispuesto por la

legislación nacional” (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, Art. 133).

El artículo precedente establece la supletoriedad entre la legislación nacional y el CAUCA y de ahí la importancia de considerarlo en el análisis realizado.

IV. Declaración de mercancías

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su artículo 4 define declaración de mercancía como: “El acto efectuado en la forma prescrita por el Servicio Aduanero, mediante el cual los interesados expresan libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que éste impone” (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, Art. 4).

El artículo precedente es importante para el presente trabajo puesto que se utiliza la definición establecida en el mismo.

f) Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)

Dentro del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

Clasificación de los bienes

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) en su artículo 3 define: “MERCANCÍA: Bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial” (Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, Art. 3).

El artículo precedente es importante para el presente trabajo puesto que establece la definición de mercancía y como se clasifican los bienes, lo cual es de utilidad para el trabajo de investigación realizado.

g) Ley Nacional de Aduanas (Decreto Número 14-2013, del Congreso de la República de Guatemala)

Dentro de la Ley Nacional de Aduanas, Decreto Número 14-2013, del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

Prioridad del CAUCA y RECAUCA

La Ley Nacional de Aduanas, Decreto Número 14-2013, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 2, numeral 6 preceptúa: “Para efectos de la aplicación de esta Ley se adoptarán con prioridad y precedencia las definiciones establecidas en el CAUCA y RECAUCA” (Ley Nacional de Aduanas, Decreto 14-2013, Art. 2).

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece la prioridad y precedencia de las definiciones contenidas en el CAUCA Y RECAUCA sobre la Ley Nacional de Aduanas, principio que es de utilidad para analizar la figura de exportación.

h) Código Tributario (Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala)

Dentro del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

I. Principios aplicables a interpretación

El Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 4 establece:

Principios aplicables a interpretación: La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la

Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial. (Código Tributario, Decreto 6-91, Art. 4)

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece el principio de interpretación de las leyes haciendo uso de otras leyes vigentes, lo cual se práctica en el análisis realizado a las mismas.

II. Derechos de los contribuyentes

El Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 21 “A” establece como derechos:

13. Ser informado y asistido por la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. 4. Formular consultas y obtener respuesta correspondiente. 5. Realizar todas las peticiones y cuestiones que se formulen en los procedimientos de aplicación de los tributos. 14. Impugnar las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en los términos previstos por la ley. 15. Al debido proceso, audiencia y defensa. 16. A presentar alegatos y pruebas, dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria y de conformidad a la ley. (Código Tributario, Decreto 6-91, Art. 21 A)

El artículo precedente es importante para el presente trabajo puesto que establece los derechos de los contribuyentes, base para la demostración de la figura de exportador de servicios.

III. Revocatoria

El Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 154 establece:

Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte. En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150 de este Código, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme. (Código Tributario, Decreto 6-91, Art. 154)

El artículo es importante porque establece el derecho del contribuyente de impugnar las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria y establece una alternativa de defensa contra la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA.

IV. Ocurso

El Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 155 establece:

Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir ante el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria. (Código Tributario, Decreto 6-91, Art. 155)

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece el derecho del contribuyente de solicitar ante un ente superior la revocatoria de las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, lo cual es otra alternativa de defensa contra la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA.

V. Recurso de lo Contencioso Administrativo

El Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 157 establece:

Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que se haya presentado la solicitud, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria para el solo efecto que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo. (Código Tributario, Decreto 6-91, Art. 157)

El artículo precedente es importante para el presente trabajo puesto que establece el derecho del contribuyente de llegar hasta el ámbito de lo contencioso administrativo, lo cual es otra alternativa de defensa contra la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA.

VI. Obligación de Notificar

El Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 127 establece: “Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos” (Código Tributario, Decreto 6-91, Art. 127). El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece la obligación que tiene la Administración Tributaria de notificar toda resolución a los contribuyentes.

i) Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria (Decreto Número 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala)

Dentro de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto Número 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

Bancarización:

La Ley de Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria establece en artículo 20:

Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, a partir de treinta mil Quetzales (Q.30,000.00), deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, distinto al dinero en efectivo, en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios objetos del pago. Dichos pagos también podrán realizarse utilizando tarjeta de crédito, de débito o medios similares, independientemente de la documentación legal que corresponda. (Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto Número 20-2006, Art. 20)

El artículo es importante para el trabajo de investigación, puesto que está ligado a los requisitos que establece el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, para solicitar devolución de crédito fiscal.

j) Ley de Libre Negociación de Divisas (Decreto Número 94-2000, del Congreso de la República de Guatemala)

Dentro de la Ley de Libre Negociación de Divisas, Decreto Número 94-2000, del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

Negociación de Divisas

La Ley de Libre Negociación de Divisas en su artículo 1:

Es libre la disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas. Es igualmente libre la tenencia y manejo de

depósitos y cuentas en moneda extranjera, así como operaciones de intermediación financiera, tanto en bancos nacionales como en bancos del exterior. (Ley de Libre Negociación de Divisas, 2000, Art. 1)

El artículo es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece la libertad de negociación de divisas incluso a través de transferencias bancarias lo cual es base para el análisis efectuado.

k) Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala)

Dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

I. Servicio

La Ley el Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 2, numeral 2 preceptúa: “Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia” (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 2).

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que define servicio según la legislación vigente, definición que se utiliza en el análisis realizado.

II. Exportación de servicios

La Ley el Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 2, numeral 4 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. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 2)

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que define exportación de servicios según la legislación vigente, definición que se utiliza en el análisis realizado.

III. Exención de las Exportaciones

La Ley el Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 7, numeral 2 preceptúa: “Están exentos del impuesto establecido en la ley las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley” (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Art. 2).

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece el hecho de que las exportaciones son exentas de IVA, lo cual se utiliza en el análisis realizado.

I) Código Procesal, Civil Y Mercantil (Decreto Número 107, de Enrique Peralta Azurdía, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala)

Dentro del Código Procesal, Civil Y Mercantil, Decreto Número 107, de Enrique Peralta Azurdía, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

El Código Procesal, Civil y Mercantil, Decreto Número 107, de Enrique Peralta Azurdía, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, estipula en su artículo 619 que los directa y principalmente interesados en un proceso, o sus representantes legales, tienen “derecho de interponer recurso de casación ante la Corte Suprema de Justicia” (Código

Procesal Civil y Mercantil, Decreto 107, Art. 619).

El artículo precedente es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece el recurso de casación, el cual se constituye en otra alternativa al momento de impugnar resoluciones en contra de la empresa.

m) Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Acuerdo Gubernativo 5-2013 del Presidente de la República)

Dentro del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo 5-2013 del Presidente de la República, se encuentran las siguientes definiciones relacionadas al tema de exportación de servicios.

Requisitos de las facturas de ventas

El Reglamento de La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo 5-2013 del Presidente de la República en su artículo 30, numeral 10 define lo siguiente respecto a los requisitos de las facturas: “Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores” (Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo 5-2013, Art. 30).

El artículo es importante para el presente trabajo de investigación, puesto que establece los requisitos que deben contener las facturas de ventas, que forma parte de los documentos requeridos en las solicitudes de devolución de crédito fiscal.

n) Criterios Institucionales emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria

El tema de exportación de servicios ha sido tan controversial que surgió la necesidad por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria de emitir criterios institucionales, de lo cual podemos resaltar lo siguiente:

I. Criterio Tributario Institucional Número 5-2018, Modificación al Criterio Denominado “La documentación que debe presentarse como soporte en las exportaciones de servicios y su aplicación en los procesos de devolución de crédito fiscal”

El criterio 5-2018 fue emitido por la Administración Tributaria con el propósito de esclarecer la documentación que soporta una exportación de servicios, respecto de lo cual cita los únicos 5 puntos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, para determinar que un servicio de exportación pueda calificarse como tal, los cuales son los siguientes:

1. El servicio debe ser prestado en Guatemala.
2. Debe cumplirse con todos los trámites legales.
3. Que el usuario a quien se le presta el servicio, no tenga domicilio ni residencia en el país.
4. El servicio debe estar destinado exclusivamente para ser utilizado en el exterior.
5. Las divisas deben negociarse conforme a la legislación vigente.
(Superintendencia de Administración Tributaria, Criterio Institucional No. 5-2018, 2018, pág 3)

También reconoce que no existe legislación que establezca la documentación que debe presentar una empresa exportadora de servicios para comprobar su actividad exportadora, como lo deja ver en el enunciado siguiente: “Ahora bien, los bienes incorpóreos conforme al RECAUCA también constituyen mercancías, sin embargo, no cuenta con regulaciones que permitan su documentación” (Superintendencia de Administración Tributaria, Criterio Institucional 5-2018, 2018, pág. 5).

Este criterio es importante puesto que declara la postura de la Administración Tributaria respecto a qué requisitos, según el ente fiscalizador, deben llenar los exportadores de servicios. Cabe resaltar que no se encuentra la actividad a la cual se dedica la empresa.

II. Criterio Tributario Institucional 10-2018 “Casos específicos que no se consideran exportación de servicios”

En este criterio la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria establece casos específicos, en los que no se consideran exportación de servicios, entre los cuales no se encuentra la actividad que realiza la empresa, siendo estos:

- a) Servicio de “transporte de carga y pasajeros, el cual inicia en un país extranjero, atraviesa Guatemala y cuyo destino es otro país” (Criterio Institucional 10-2018, 2018, pág. 4).
- b) Servicios de “asesoría profesional en contabilidad, auditoría, consultoría legal, defensa tributaria a usuarios domiciliados en el exterior, realizando traslado de personal hacia otros países” (Criterio Institucional 10-2018, 2018, pág. 4).
- c) Servicios de “cobro a clientes en Guatemala por cuenta de un domiciliado en el extranjero, que en su país presta el servicio de transporte en sus diferentes modalidades: terrestre, marítimo y aéreo” (Criterio Institucional 10-2018, 2018, pág. 5).
- d) Servicio de “contratación de pautas publicitarias en empresas de cable domiciliadas en Guatemala, para que la publicidad de su servicio sea transmitida en el extranjero durante un período de tiempo” (Criterio Institucional 10-2018, 2018, pág. 5).
- e) Servicio de “intermediación para asesorar o realizar directamente inversiones o transacciones de valores o mercancías en el territorio bursátil de Guatemala, a usuarios domiciliados en el exterior” (Criterio Institucional 10-2018, 2018, pág. 6).

3. METODOLOGÍA

En este apartado se presenta la metodología que permitió desarrollar el presente trabajo, en el cual se incluyen los procedimientos utilizados en el desarrollo de la investigación.

3.1 Definición del problema

En el ámbito fiscal, la devolución del crédito por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un derecho que tienen los exportadores y los contribuyentes que prestan servicios o venden bienes a personas por ley exentas de impuestos, sin embargo, este derecho muchas veces se encuentra limitado a factores de cumplimiento de ciertos requisitos, unos contenidos en las leyes referentes a la materia y otros solicitados por la Administración Tributaria, como lo es el del cumplimiento de la figura de exportador, es decir, el hecho de demostrar ante el ente fiscalizador la materialidad de las operaciones al exterior que efectuó determinado individuo o persona moral, ya sea con sus clientes o sus proveedores, y que cuentan con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización.

El problema radica en el hecho de que se cumpla o no esta figura, lo cual provoca la negativa en la Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado acreditable correspondiente de este impuesto, situación que generalmente representa un impacto económico considerable en las empresas que se dedican a la exportación, en el presente caso, al ramo de exportación de servicios de procesamiento de datos.

El punto de vista de la investigación es dentro del marco tributario.

3.2 Delimitación del problema

A continuación, se establece la unidad de análisis, período durante el cual se realizó la investigación y ámbito geográfico que comprende.

3.2.1 Unidad de análisis

La investigación se realizó sobre una empresa registrada bajo la actividad económica de procesamiento de datos en el Registro Tributario Unificado (RTU) de la Administración Tributaria.

3.2.2 Período histórico del trabajo profesional de investigación:

Del 01 de marzo de 2020 al 30 de noviembre de 2020.

3.2.3 Ámbito geográfico:

El trabajo se efectuó en el municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala.

3.3 Objetivos

A continuación, se presenta el objetivo general y los objetivos específicos considerados en el trabajo de investigación.

3.3.1 General

Determinar las bases establecidas en el ordenamiento jurídico vigente en nuestro país respecto a la figura de exportador de servicios, para la obtención de la Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

3.3.2 Objetivos Específicos

a) Determinar si existen lagunas de ley en el ordenamiento jurídico vigente respecto a la figura de exportación de servicios para la Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

b) Determinar si es posible la impugnación de los argumentos contenidos en la Resolución de denegatoria de Devolución de Crédito Fiscal del IVA, con el ordenamiento

jurídico vigente en Guatemala para la correcta determinación de la figura de exportador de servicios.

c) Establecer qué alternativas tiene el exportador de servicios frente a la denegatoria de devolución para la obtención del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

3.4 Diseño utilizado

Para la presente investigación se utilizó un diseño no experimental transversal, que es aquel que se realiza sin manipular deliberadamente variables. Se basa fundamentalmente en la observación de fenómenos tal y como se dan en su contexto natural para después analizarlos.

3.4.1 Método científico

Este método fue aplicado en el proceso de investigación el cual guía la realización de las actividades de forma ordenada. La investigación realizada bajo el método científico aplicando las fases siguientes:

- a) Indagatoria: Recolección de datos por medio de fuentes primarias.
- b) Demostrativa: Al efectuar el análisis respectivo de la información recopilada.
- c) Expositiva: Al efectuar la presentación de resultados por medio del trabajo de investigación.

3.4.2 Método deductivo

La información obtenida en su totalidad fue analizada, obteniendo con ello argumentos sólidos que demuestran que se tiene derecho a la respectiva devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por la empresa.

3.4.3 Método analítico

Se realizó un análisis, conforme a las leyes vigentes relacionadas al tema de exportación de servicios, para refutar los argumentos de la resolución de denegatoria de devolución

de crédito fiscal del IVA, emitida por la Administración Tributaria a la empresa y demostrar así que se cumple con la figura de exportador para una empresa dedicada a la exportación de servicios de procesamiento de datos.

3.4.4 Metodología descriptiva

Se describen los aspectos y características de la situación actual del exportador de servicios para determinar soluciones a los problemas relacionados con la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Expuesto en la discusión de resultados.

3.4.5 Metodología expositiva

Del análisis realizado a la resolución emitida por parte del ente fiscalizador, se establecen argumentos sólidos de defensa que demuestran conforme a las leyes vigentes el derecho que le asiste a la empresa de pedir y recibir la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Los cuales se exponen en el capítulo de discusión de resultados.

3.4.6 Enfoque de la investigación

La presente investigación se realizó con un enfoque de investigación cualitativa, ya que, aunque se recopiló información que puede ser expresada de forma estadística, el objetivo primordial de la investigación es analizar las leyes tributarias aplicables en Guatemala y los puntos de vista de la Administración Tributaria, para establecer conforme a debito proceso y al amparo de la ley el cumplimiento de la figura de exportador de servicios.

3.5 Universo y tamaño de la muestra

A continuación, se describe los parámetros utilizados para la presente investigación.

3.5.1 Universo

Debido a que la Administración Tributaria no cuenta con información específica respecto a cuántos contribuyentes se dedican a exportación de servicios de procesamiento de datos, se tomó como universo una empresa dedicada a esta actividad económica, de lo

cual, se hace notar que el universo considerado puede ser representativo más no definitivo, por las limitantes que no se cuenta con un número específico de contribuyentes dedicados a esta actividad.

Esta empresa ha realizado un total de 29 Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal del IVA, de las cuales las últimas 22 solicitudes han recibido una resolución de denegatoria del 100% por parte de la Administración Tributaria con el argumento que no se perfecciona la figura de exportador de servicios.

3.5.2 Tamaño de la muestra

Considerando que el tema tratado es el cumplimiento de la figura de exportador de servicios y que la empresa considerada como universo ha realizado un total de 29 solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal del IVA, de las cuales las últimas 22 atendidas por SAT han recibido una resolución de denegatoria del 100% del crédito fiscal solicitado, con el argumento que no se perfecciona la figura de exportador de servicios, se tomó como muestra la última de estas resoluciones, puesto que todas contienen los mismos argumentos.

3.5.3 Leyes Analizadas

Para establecer los requisitos de cumplimiento de la figura de exportador de servicios de procesamiento de datos, se analizaron las leyes siguientes:

- a) Constitución Política de la República de Guatemala.
- b) Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad (Decreto Número 1-86, de la Asamblea Nacional Constituyente)
- c) Ley del Organismo Judicial (Decreto Número 2-89, del Congreso de la República de Guatemala)
- d) Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (Decreto Número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala)
- e) Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)
- f) Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)

- g) Ley Nacional de Aduanas (Decreto Número 14-2013, del Congreso de la República de Guatemala)
- h) Código Tributario (Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala)
- i) Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria (Decreto Número 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala)
- j) Ley de Libre Negociación de Divisas (Decreto Número 94-2000, del Congreso de la República de Guatemala)
- k) Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala)
- l) Código Procesal, Civil Y Mercantil (Decreto 107, de Enrique Peralta Azurdia, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala)
- m) Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, del Presidente de la República de Guatemala)

3.6 Instrumentos de medición aplicados

A continuación, se exponen las técnicas de investigación que fueron utilizadas en la presente investigación.

3.6.1 Técnicas de investigación aplicadas

A continuación, se presentan las técnicas de recolección de datos de datos utilizadas en la presente investigación:

a) Observación Estructurada

Se utilizó una guía de observación directa (Ver anexo I) con 15 elementos a observar respecto a la documentación que debe presentar la empresa al momento de ingresar una solicitud de devolución de crédito fiscal del IVA, determinando el cumplimiento de la documentación adjunta a la solicitud de devolución de crédito fiscal del IVA, lo cual se utilizó en el la Discusión de Resultados.

b) Entrevista

Se realizó una entrevista no estructurada, (Ver anexo II) con 3 preguntas abiertas al Contador General de la empresa privada unidad de análisis, para que nos comente el problema que tienen en cuanto a denegatorias de devolución de crédito fiscal del IVA y el monto que representan, lo cual se representó a través de una tabla con su respectiva gráfica, las cuales se incorporaron en el capítulo de Discusión de Resultados en el apartado de análisis de resultados.

c) Análisis Documental

Se realizó el análisis al ordenamiento jurídico vigente relacionado al tema de exportación de servicios cotejándolo con los argumentos contenidos en la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA, emitida por parte de la Administración Tributaria a la empresa, para establecer el cumplimiento de la figura de exportador de servicios, lo cual se encuentra contenido en el capítulo de Discusión de Resultados en el apartado de análisis de resultados.

3.7 Resumen de procedimiento utilizado en el desarrollo de la investigación

Para el desarrollo de la investigación se aplicaron diversos métodos, técnicas e instrumentos de investigación documental. Cabe mencionar que por cuestiones relacionadas a la pandemia llamada Covid-19 se tuvo acceso restringido a la entidad ya que no se encontraban laborando de forma regular y se cumplió con el distanciamiento social y medidas de bioseguridad respectivas.

Para la obtención de la información se contó únicamente con el apoyo del Contador General de la entidad privada, el cual nos brindó su apoyo concediendo una sola visita a sus instalaciones, en la cual se operó una guía de observación y se realizó una entrevista abierta con su persona para indagar sobre el problema que enfrentan al momento de solicitar devoluciones de crédito fiscal del IVA y el monto en recursos financieros que esto representa para la empresa; se pudo observar la papelería que presentaron al ente fiscalizador en sus solicitudes de devolución de crédito fiscal y también se obtuvo una

copia de la última resolución de denegatoria emitida por la Administración Tributaria para su análisis respectivo.

Se realizó una consulta a la Superintendencia de Administración Tributaria conforme a la Ley de Libre Acceso a la Información, Decreto 57-2008 del Congreso de la República, en la cual se obtuvo información respecto a la presa de solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA recibidas, cuántas de ellas pertenecen a exportadores de servicios y que cantidad de ellas han sido denegadas por completo para tener un panorama general del problema a tratar.

En la investigación documental se buscó información concerniente al tema, sin embargo, puesto que el enfoque de la investigación es de carácter tributario analítico, se utilizó la información más idónea la cual está contenida en el ordenamiento jurídico vigente. Se recopilaron fundamentos legales y conceptos relacionados al tema de exportación de servicios contenidos en las distintas leyes vigentes en Guatemala, haciendo uso del principio de supletoriedad para establecer el adecuado cumplimiento de la figura de exportador, cuando se trata de exportación de servicios.

De la información obtenida a través de los distintos métodos y técnicas utilizadas se realizó el análisis respectivo para dar respuesta a los objetivos propuestos en el trabajo de investigación realizado.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

En este capítulo se muestra la discusión de resultados y los productos alcanzados del análisis respectivo, relacionados con el cumplimiento de la figura de exportador para una empresa cuya actividad económica registrada es el procesamiento de datos, que solicita devolución de crédito fiscal del IVA en el Régimen General de devolución.

4.1 Análisis de resultados

Derivado de la lectura y análisis del ordenamiento jurídico vigente relacionado al tema de exportación de servicios, a continuación, se presentan los resultados obtenidos, lo cual corresponde a los objetivos planteados en la investigación.

4.1.1 Determinación de la existencia de lagunas de ley en el ordenamiento jurídico vigente, respecto a la figura de exportación de servicios

A continuación, basado en la lectura y análisis del ordenamiento jurídico vigente en nuestro país, se presentan los fundamentos establecidos relacionados a la figura de exportación de servicios.

Respecto a temas aduaneros el Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 1 establece que las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

Por lo que al consultar La Ley Nacional de Aduanas, Decreto Número 14-2013, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 1 preceptúa que determina procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones, sin embargo, toda la ley está diseñada para

exportadores de bienes ya que no se hace mención de la exportación de servicios, existiendo una laguna de ley respecto a este tema en específico.

Adicional a ello, la Ley Nacional de Aduanas, Decreto Número 14-2013, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 2 establece que para efectos de su aplicación se debe considerar con prioridad y precedencia las definiciones establecidas en el CAUCA y RECAUCA.

Por lo que direccionándonos al Código Aduanero Centroamericano (CAUCA), en su artículo 1, nos encontramos con que tiene por objeto establecer la legislación aduanera Centroamericana, sin embargo, aunque regula todo lo referente al tema aduanero dentro de sus preceptos, al igual que la Ley Nacional de Aduanas, existe un vacío de ley, puesto que no considera dentro de su normativa la exportación de servicios.

El CAUCA establece también en su artículo 133, respecto a lo no previsto dentro de sus preceptos o su reglamento que se debe consultar la legislación nacional.

Por otra parte, el Reglamento del Código Aduanero Centroamericano (RECAUCA) al igual que el CAUCA, cuenta con lagunas de ley, puesto que tampoco regula la exportación de servicios y se limita en su artículo 638 respecto a indicar que lo no previsto por este Reglamento será resuelto por cada Estado Parte de conformidad con su ordenamiento jurídico, con lo que nuevamente hace referencia a la legislación local.

Por lo que, devuelta a la legislación local, únicamente nos queda dirigirnos a ley que norma directamente la devolución del crédito fiscal del IVA, es decir la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, la cual define en su artículo 2, numeral 2, servicios como: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.

Con lo cual la ley establece claramente que es un servicio y le otorga su naturaleza intrínseca de intangible, además de normar que se debe recibir una remuneración y no debe existir relación de dependencia, es decir, deben ser actividades mercantiles. Asimismo, el artículo en su numeral 4, define claramente la exportación de servicios como: 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.

Respecto a esto la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 10 establece, que las normas se interpretan conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras y de acuerdo a las disposiciones constitucionales, asimismo establece que cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

A lo cual el Diccionario de la Real Academia Española define la palabra tenor como: contenido literal de un escrito u oración y define espíritu como: Principio generador, carácter íntimo, esencia o sustancia de algo.

Es decir que la norma manda que no se debe desatender el contenido literal de la ley para buscar un sentido distinto al ya definido dentro de la misma, por lo tanto, tomando como base la lectura y análisis realizado al ordenamiento jurídico que regula lo concerniente a temas aduaneros, se pudo establecer que existen muchas lagunas de ley puesto que las leyes aduaneras sólo consideran la exportación de bienes, más no consideran ni preceptúan requisitos de cumplimiento ni definiciones para la exportación de servicios.

De lo anterior, debido a las lagunas de ley existentes en la legislación aduanera, nos dirigimos a las leyes específicas, en el presente caso La Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, la cual norma lo relativo al crédito fiscal y su devolución y estipula en su artículo 2, numeral 4,

que los únicos requisitos para que una exportación de servicios, sea considerada como tal, son los siguientes:

A. El servicio debe ser prestado en Guatemala

Este requisito es indispensable puesto que el servicio debe tener su origen en el país y ser utilizado fuera del mismo, para que se cumpla la figura de exportación de servicios, esto sin importar si el servicio es prestado por un residente o no en el país.

B. Debe cumplirse con todos los trámites legales

Para documentar la prestación de servicios en Guatemala, el exportador debe emitir los documentos legales correspondientes como lo son la factura correspondiente, notas de crédito o débito, que son documentos obligatorios establecidos en el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Teniendo en cuenta los requisitos legales aplicables, según el tipo de acto que se realice, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes de origen externo e interno, como bien lo estipula el Código de Comercio, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, que establece en su artículo 381 que toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, es decir libros contables, registro de cuentas bancarias, conciliaciones y demás documentación que soporte su actividad económica, adicional a ello todo comerciante debe conservar, en forma ordenada y organizada, durante no menos de cinco años, los documentos de su empresa, salvo lo que dispongan otras leyes especiales.

Respecto a temas aduaneros, como se expuso en los párrafos anteriores las leyes aduanales tanto locales como a nivel centroamericano adolecen de lagunas de ley, puesto que no consideran dentro de sus preceptos la exportación de servicios, esto debido a la naturaleza intrínseca intangible que poseen, lo cual hace imposible que pasen

por aduanas, por lo que no se vio la necesidad al momento de crear estas leyes, de establecer requisitos específicos para este tipo de actividades y al omitirlos tampoco se estableció requisitos de cumplimiento de la figura de exportador de servicios, lo cual únicamente se tiene contemplando en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala.

Sin embargo, fuera del tema del cumplimiento de la figura de exportador, una vez demostrada la figura como tal, si existen requisitos referentes a la forma como deben presentar la solicitud de devolución de crédito fiscal a través del Régimen General y la papelería que deben adjuntar a la misma; cabe resaltar que las exportaciones, tanto de bienes como servicios están exentas de IVA, y de aquí es donde surge el crédito fiscal al no poder compensar el crédito fiscal con el débito, puesto que al no cargar IVA en las ventas de exportación, siempre existirá un remanente de crédito fiscal que es el que la ley les autoriza solicitar en devolución a los exportadores.

En La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, el Régimen General de Devolución de Crédito Fiscal (en el cual realiza las solicitudes de devolución de crédito fiscal del impuesto citado, la entidad objeto de análisis) se encuentra normado en el artículo 23 "A", en el cual establece que los períodos a solicitar deben ser vencidos ya sea trimestrales o bien semestrales, adjuntando a la solicitud de devolución presentada, los siguientes documentos:

- a) Original de las facturas emitidas por sus proveedores, de las cuales se generó el crédito fiscal reclamado, las cuales deben guardar relación con el proceso productivo y/o de comercialización de la empresa para ser procedente la devolución del crédito fiscal del IVA.
- b) Libro de compras y ventas.
- c) Declaraciones aduaneras de exportación (aplica solo a exportadores de bienes).

Adicional a ello, a requerimiento de la Administración Tributaria, el solicitante de devolución de crédito fiscal deberá presentarle:

- a) Copia del cheque o estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de compras.
- b) De ser agente de retención la documentación que acredite su cumplimiento, es decir las declaraciones de retenciones de IVA y sus constancias de retención en sus compras afectas.

Adicional a estos requisitos, el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, establece también requisitos generales de la documentación que respalda el crédito fiscal, siendo estos:

- 1) Deben estar respaldados por facturas, notas de crédito o débito o documentos electrónicos.
- 2) Las facturas recibidas deben estar a nombre de la empresa y contener su Número de Identificación Tributaria (NIT).
- 3) Las facturas deben contener el detalle del bien o servicio prestado.
- 4) Deben estar registradas en el libro de compras, máximo dentro de los dos meses siguientes, como se amplía en los párrafos siguientes.

También el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, determina que dichas facturas deben estar vinculadas con el proceso productivo o de comercialización del contribuyente es decir que dichas operaciones deben guardar relación con el giro habitual del negocio, a lo cual el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo 5-2013 del Presidente de la República de Guatemala, en sus artículos 21 y 22 establece que gastos no se consideran vinculados al giro habitual del negocio.

Por otro lado, el artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa que las notas de crédito y débito deben registrarse en la contabilidad del vendedor en el plazo de dos meses desde que fueron emitidas las facturas que modifican, ya que de lo contrario no se reconoce el crédito fiscal, es decir no son válidas para afectar el monto del crédito fiscal.

Y por último el artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, establece que las facturas se deben registrar en el libro de compras en el mes que se liquida o máximo dos meses siguientes, ya que al igual que lo anterior, de no ser así, ya no se reconoce el crédito fiscal contenidas en ellas.

Por otra parte, las Disposiciones Legales Para El Fortalecimiento de La Administración Tributaria, Decreto Número 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala preceptúa en su artículo 20 la bancarización en materia tributaria, la cual preceptúa que todos los pagos que se realicen para respaldar créditos fiscales a partir de Q30,000.00 deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios objeto de pago.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que, aunque se realice exportación de servicios no por ello significa que todos los exportadores pueden solicitar devolución de crédito fiscal del IVA, ya que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala en su artículos 23, preceptúa que para que un exportador independiente de qué tipo de exportación realice, pueda solicitar ante la Administración Tributaria devolución de crédito fiscal del IVA a través del Régimen General, debe demostrar su calidad de exportador cumpliendo el requisito que teniendo un porcentaje de exportación menor al 50% de sus ventas totales anuales, no pueda compensar su crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Dicho esto, para establecer el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, en cuanto a documentación que debe ser presentada por un exportador al momento de ingresar una solicitud de devolución de crédito fiscal del IVA en el Régimen General de devolución de crédito fiscal, se elaboró una guía de observación con 14 puntos a observar en la visita realizada a la empresa, la cual contó con el apoyo del Contador General de la entidad privada obteniendo los datos siguientes:

Tabla 1 Papelería presentada ante la Administración Tributaria

No.	Papelería presentada ante la Administración Tributaria	Sí	No
1	Original y fotocopias de las Declaraciones mensuales del IVA.	X	
2	Original y fotocopias de los folios del libro mayor.	X	
3	Original y fotocopias del libro de ventas y servicios prestados.	X	
4	Copias y fotocopias de las facturas de exportación con su respectivo pago.	X	
5	Original y fotocopias certificadas del libro de compras y servicios recibidos.	X	
6	Originales de las facturas de compras y su pago respectivo.	X	
7	Declaración jurada firmada por el representante legal del contribuyente y autenticada por notario, en la que haga constar que el crédito fiscal solicitado para devolución no ha sido compensado o acreditado con anterioridad.	X	
8	Integración de la adquisición de activos fijos y su registro en los libros contables.	X	
9	Original y fotocopia de la Resolución emitida por la Dirección de Política Industrial y Económica del Ministerio de Economía de Guatemala.	X	
10	Integración de las facturas especiales emitidas.	X	
11	Originales y fotocopias de las Declaraciones Juradas Mensuales de Retención del IVA efectuadas.	X	
12	Narrativa en forma impresa firmada por el Representante Legal del contribuyente en papel membretado del proceso productivo o de comercialización.	X	
13	Fotocopia del Código de Exportador certificada por el contador registrado del contribuyente.	X	
14	Copia autenticada del Nombramiento del Representante Legal actualizado.	X	

Nota: Datos extraídos de la guía de observación estructurada realizada con apoyo del Contador General de la empresa, año 2020.

De lo anterior se concluye que la empresa cumplió con los requisitos legales establecidos, en cuanto a papelería requerida y presentada ante Administración Tributaria, no sólo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala (artículos 16, 17, 18, 20, 23 y 23 "A") respecto al Régimen General de devolución de crédito fiscal, sino también con papelería no establecida en ley como requisito, pero que fue solicitada por la Administración Tributaria como lo es la declaración jurada firmada por el representante legal y autenticada por notario, la integración de la adquisición de activos fijos, la resolución del Ministerio de Economía de Guatemala, la integración de las facturas especiales, la narrativa del proceso productivo o de comercialización y la fotocopia del código de exportador.

Información que fue proporcionada con la intención de evitar limitantes a la Administración Tributaria en la respectiva devolución del crédito fiscal, asimismo, se pudo establecer según las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, que el 100% de sus ventas reportadas, son exportaciones, por lo cual tampoco puede compensar su crédito fiscal, puesto que no existe débito fiscal.

C. Que el usuario a quien se le presta el servicio, no tenga domicilio ni residencia en el país

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define domicilio como el lugar en que legalmente se considera establecido alguien para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos; y define residencia como el edificio donde una autoridad o corporación tiene su domicilio o donde ejerce sus funciones.

Por otra parte el Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala en sus artículos 114 y 116, define domicilio como el lugar que el contribuyente designe para recibir citaciones, notificaciones y demás correspondencia, también establece que se considera domicilio fiscal el lugar de su residencia o el que su representante legal señale y también que es el lugar donde desarrolla sus principales actividades comerciales, es decir el lugar donde celebren las operaciones.

De lo cual se concluye que la entidad a la cual se presta el servicio no debe tener lugar físico, es decir oficinas legalmente establecidas en el país, sino que su domicilio o residencia debe estar constituido fuera del mismo para que se cumpla el parámetro legal.

D. El servicio debe estar destinado exclusivamente para ser utilizado en el exterior

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define exportación como el conjunto de mercancías que se exportan, de lo cual el término exportan lo define como vender géneros a otro país.

Es decir los servicios deben ser prestados en Guatemala, tener su origen acá, para luego ser utilizados en el extranjero, lo cual es una característica intrínseca de la exportación, puesto que tanto bienes como servicios deben tener su origen en el país y ser utilizados en el exterior para ser considerados como exportaciones.

E. Las divisas deben negociarse conforme a la legislación vigente

Respecto a la negociación y liquidación de divisas, la Ley de Libre Negociación de Divisas, Decreto Número 94-2000, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 1 preceptúa: Es libre la disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas. Es igualmente libre la tenencia y manejo de depósitos y cuentas en moneda extranjera, así como operaciones de intermediación financiera, tanto en bancos nacionales como en bancos del exterior.

Con lo cual se determinó que las transferencias bancarias en moneda extranjera se encuentran enmarcadas dentro del ordenamiento jurídico vigente y por lo tanto conforme al debido proceso, es prueba más que suficiente del pago de transacciones realizadas con proveedores del exterior o bien de pagos recibidos del exterior.

En síntesis y de acuerdo con lo estipulado en el artículo 2, numeral 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala,

se determinó que la exportación de servicios legalmente debe cumplir los siguientes 5 requisitos:

- 1) Los servicios deben ser prestados en Guatemala.
- 2) Deben cumplirse los trámites legales.
- 3) El usuario a quien se le presta el servicio, no debe tener domicilio ni residencia en el país.
- 4) El servicio debe estar destinado exclusivamente para ser utilizado en el exterior, y
- 5) Las divisas deben ser negociadas conforme a la legislación vigente.

Adicional a ello, después de cumplir con la figura de exportador de servicios, para poder solicitar devolución de crédito fiscal a través del Régimen General de devolución (régimen optado por la empresa privada) la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículos 23, determina se debe demostrar ante la Superintendencia de Administración Tributaria la calidad de exportador de la siguiente manera: Que teniendo un porcentaje de exportación menor al 50% de sus ventas totales anuales, no pueda compensar su crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

4.1.2 Determinación de la posibilidad de impugnación de los argumentos contenidos en la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA

Conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 23 "A" indica que al momento que un exportador solicita devolución de crédito fiscal, la Administración Tributaria verifica la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo de 30 o 60 días (dependiendo si la solicitud es por un trimestre o bien semestre), para lo cual emite una resolución que conforme al artículo 127 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.

Para ello existe un plazo legal de 10 días para notificar dicha resolución, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución, según el artículo 132 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Siguiendo este orden de ideas, el artículo 21 A numeral 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa que constituye un derecho del contribuyente el impugnar las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en los términos previstos por la ley y el numeral 16 del mismo artículo indica que también tienen derecho a presentar alegatos y pruebas, dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria y de conformidad a la ley.

Respecto al término refutar, el Diccionario de la Real Academia Española lo define como: Contradecir, o bien interponer un recurso contra una resolución, derecho que es otorgado por el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, a los contribuyentes.

Habiendo establecido en el apartado 4.1.1 del presente informe que existen lagunas de ley en el ordenamiento jurídico vigente respecto a temas aduaneros y de exportación de servicios, se determinó que cabe la posibilidad de impugnar los argumentos contenidos en la resolución recibida por parte de la Administración Tributaria.

Para ello, primero se determinó la cantidad de solicitudes denegadas por el mismo motivo para luego proceder conforme al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, a contradecir los argumentos contenidos en la resolución respectiva.

A. Determinación del número y monto de solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA denegados a la empresa

Para esto se utilizó como técnica la entrevista no estructurada, para lo cual se contó con el apoyo del Contador General de la empresa privada, de la cual se logró establecer lo siguiente:

Tabla 2 Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal del IVA

	Fecha de solicitud	Valor solicitado	Valor devuelto	En proceso	Período Inicial	Período final	Fecha de notificación
1	01/10/2020	367,564.00		367,564.00	01/01/2019	30/06/2019	
2	22/08/2019	401,041.00		401,041.00	01/07/2018	31/12/2018	
3	10/01/2019	284,781.00		284,781.00	01/01/2018	30/06/2018	
4	18/06/2018	333,299.00	0		01/07/2017	31/12/2017	30/10/2020
5	15/01/2018	283,822.00	0		01/01/2017	30/06/2017	17/02/2020
6	07/11/2017	292,851.00	0		01/07/2016	31/12/2016	27/01/2020
7	23/08/2017	401,859.00	0		01/01/2016	30/06/2016	24/10/2019
8	07/04/2017	417,746.00	0		01/07/2015	31/12/2015	15/07/2019
9	07/04/2017	383,975.00	0		01/01/2015	30/06/2015	24/07/2019
10	03/03/2017	393,968.00	0		01/07/2014	31/12/2014	28/02/2019
11	03/03/2017	355,175.00	0		01/01/2014	30/06/2014	06/02/2019
12	28/09/2016	416,380.00	0		01/07/2013	31/12/2013	09/01/2019
13	28/09/2016	366,178.00	0		01/01/2013	30/06/2013	28/02/2019
14	08/06/2016	768,647.00	0		01/07/2012	31/12/2012	25/02/2019
15	23/05/2016	489,358.00	0		01/01/2012	30/06/2012	18/12/2018
16	23/05/2016	457,892.00	0		01/07/2011	31/12/2011	27/08/2018
17	23/05/2016	487,530.00	0		01/01/2011	30/06/2011	06/07/2018
18	23/05/2016	656,227.00	0		01/07/2010	31/12/2010	17/07/2018
19	23/05/2016	500,889.00	0		01/01/2010	30/06/2010	17/07/2018
20	23/05/2016	405,719.00	0		01/07/2009	31/12/2009	24/07/2018
21	25/01/2016	356,827.00	0		01/01/2009	30/06/2009	03/07/2018
22	15/01/2016	462,583.00	0		01/07/2008	31/12/2008	12/06/2018
23	22/12/2015	432,844.00	0		01/01/2008	30/06/2008	03/01/2018
24	18/12/2015	516,169.00	0		01/07/2007	31/12/2007	03/01/2018
25	18/12/2015	507,023.00	0		01/01/2007	30/06/2007	30/09/2009
26	14/05/2008	1,329,330.00	810,303.66		01/01/2006	31/12/2006	12/02/2009
27	10/03/2008	1,201,446.00	846,127.90		01/01/2005	31/12/2005	10/02/2006
28	22/01/2007	1,113,036.86	1,250,458.00		01/01/2004	31/12/2004	04/02/2005
29	22/01/2007	883,867.02	790,153.00		01/01/2003	31/12/2003	23/01/2004
		15,268,026.88	3,697,042.56	1,053,386.00			

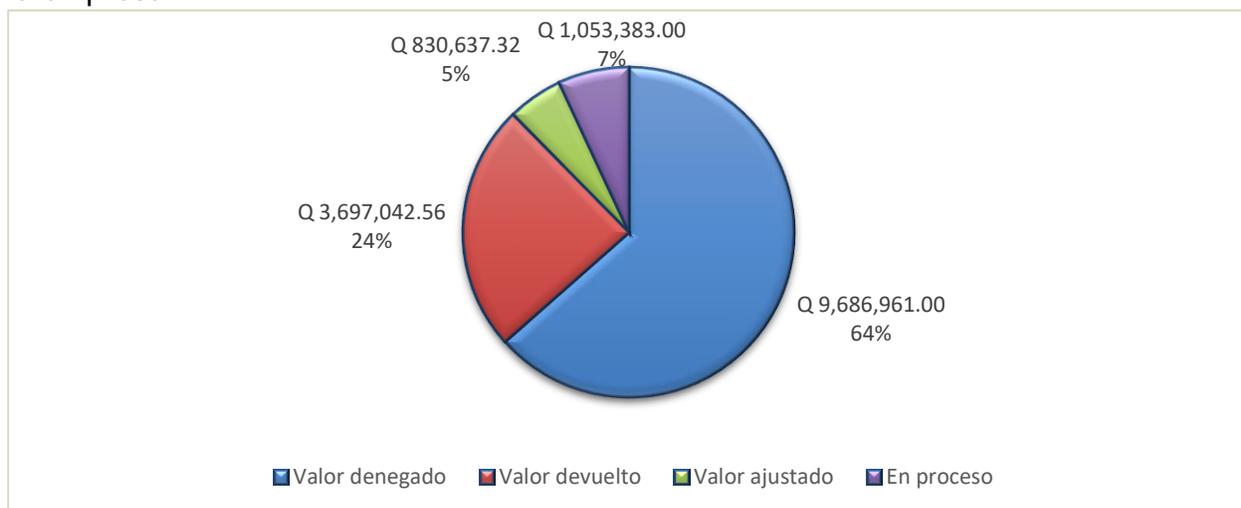
Nota: Datos extraídos de información proporcionada por la empresa en entrevista no estructurada realizada al Contador General, año 2020.

Hasta la fecha la empresa ha realizado un total de 29 solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA por un total de Q15,268,026.88. De las últimas solicitudes atendidas, 22 de ellas han sido denegadas por completo con el argumento por parte del ente fiscalizador de no poder demostrar la exportación del servicio y que por lo tanto que no se perfecciona la figura de exportador, lo cual representa un monto de Q9,686,961.00 en capital de trabajo que la empresa ha dejado de percibir.

Adicional a ello las últimas 3 solicitudes de devolución por un total de Q1,053,386.00 aún están pendientes de ser nombradas para su auditoría correspondiente y probablemente obtengan la misma respuesta por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se puede observar que de las 29 solicitudes de devolución de crédito fiscal que la empresa ha realizado, las primeras 4 por un total de Q4,527,679.88, si tuvieron una respuesta positiva puesto que les fue devuelto un total de Q3,697,042.56 por parte del ente fiscalizador, negando únicamente el monto correspondiente a ajustes realizados por cuestiones de medios de pago que no fueron presentados en su oportunidad. Estos datos se pueden visualizar mejor en la siguiente gráfica:

Gráfica 1 Monto de las solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA realizadas por la empresa.



Nota: Datos extraídos de información proporcionada por la empresa en entrevista no estructurada realizada al Contador General, año 2020.

Como se puede observar de los Q15.2 millones solicitados por el contribuyente, únicamente se le ha devuelto un 24% contra un 64% de recursos financieros denegados por parte de la Administración Tributaria y un restante 7% que aún se encuentra pendiente de ser atendido y que corre riesgo de ser denegado con los mismos argumentos.

B. Determinación de la posibilidad de impugnación de los argumentos de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA contenidos en la resolución emitida por la Administración Tributaria

Habiendo establecido en los apartados 4.1.1 y 4.1.2 del presente informe, los fundamentos legales referentes a la figura de exportación de servicios, habiendo determinado que existen lagunas de ley en el ordenamiento jurídico aduanero vigente respecto al tema y habiendo establecido que el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa el derecho del contribuyente de impugnar las resoluciones de la Administración Tributaria conforme al debido proceso, cabe la posibilidad de impugnar los argumentos contenidos en la resolución de denegatoria de la devolución del crédito fiscal del IVA de la siguiente manera:

1. Respecto al fundamento legal de denegatoria de solicitudes de devolución de Crédito Fiscal en el Régimen General

Tratando el tema de Devolución de Crédito Fiscal específicamente, La Superintendencia de Administración Tributaria muchas veces deniega al 100% las solicitudes de devolución de crédito fiscal al no contar con las herramientas necesarias para su fiscalización debido a la existencia de lagunas de ley en el ordenamiento jurídico vigente, sin embargo, es importante analizar qué describe la ley respecto a denegar solicitudes y si realmente existe una base legal para realizar dicha acción.

Es importante hacer hincapié que, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, que es la que norma lo relativo al Crédito

Fiscal y su devolución y no menciona la palabra denegar, hablando específicamente del Régimen General de devolución de crédito fiscal, sin embargo, establece en su artículo 23 "A" (qué norma lo relativo al Régimen General de devolución de crédito fiscal) que la Superintendencia de Administración Tributaria podrá rechazar total o parcialmente las solicitudes de devolución de dos formas:

- 1) En el caso de que existan ajustes notificados y únicamente hasta por el monto de tales ajustes, y
- 2) Cuando se encuentren indicios que un exportador hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales.

Lo anterior claramente establece que el ente fiscalizador puede rechazar total o bien parcialmente una solicitud de devolución de crédito fiscal, con la limitante que solo aplica de forma parcial cuando existan ajustes debidamente notificados y únicamente hasta por el monto de tales ajustes o bien de forma total en un caso extremo cuando el contribuyente incurra en delitos penales, para lo cual se presenta la denuncia correspondiente.

Respecto a esto el Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 146 establece que la Administración Tributaria tiene la autoridad para formular ajustes, en cuyo caso debe precisar los fundamentos de hecho y de derecho y tiene la obligación de notificar los mismos al contribuyente otorgándole la audiencia correspondiente para hacer valer su derecho de defensa, respecto a lo cual el artículo 127 del mismo cuerpo legal preceptúa que toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma establecida en la ley y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.

Claramente la Superintendencia de Administración Tributaria está limitada por Ley para denegar solicitudes, por lo cual, al hacerlo fuera de estos parámetros repercute en la violación de los derechos de debido proceso, audiencia y defensa y de presentar alegatos

y pruebas contenidos en el artículo 21 A, numerales 15 y 16 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

Y también se violentan los principios constitucionales del derecho de defensa, derecho de petición y principio de legalidad, contenidos en los artículos 12, 28 y 239 respectivamente de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Cabe resaltar lo establecido en la Constitución Política de la República en su artículo 152 donde preceptúa que el ejercicio del poder público está sujeto a la Constitución y la ley, y su artículo 154 establece que los funcionarios son depositarios de autoridad, sujetos a la ley y jamás superiores a ella, por lo que la Administración Tributaria debe sujetarse a ley al momento de evaluar el denegar una solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, conforme a su ley orgánica en su artículo 3 literal a), que indica que debe aplicar la legislación tributaria.

2. Impugnación del primer argumento de la resolución de denegatoria

La resolución número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028 (Anexo IV) en su parte considerativa, expone el primer argumento el cual indica lo siguiente:

Que el contribuyente es intermediaria, entre las empresas extranjeras y empresas locales guatemaltecas, cuya función es procesamiento de información comercial y software de control de calidad, de logística y coordinación de verificar que las empresas locales o maquilas contratadas, cumplan con todos los requisitos establecidos de conformidad a las leyes laborales de Guatemala y principalmente que cuenten con la capacidad instalada y el personal calificado para cumplir con los requerimientos establecidos en las ordenes de compras, cantidades, especificaciones, medidas, colores y tamaños de los productos que son requeridos por los clientes extranjeros, labor que es realizada y supervisada en el territorio de Guatemala por la empresa. Por lo tanto, se puede evidenciar que los servicios que presta el contribuyente en el territorio de Guatemala son a empresas con domicilio

y residencia en el país. (Resolución Número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020)

Respecto a esto cabe resaltar lo que establece el Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 4, donde establece que la interpretación de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Asimismo, la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 10 preceptúa: Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

La entidad en cuestión está registrada bajo la actividad económica de procesamiento de datos en el registro tributario unificado (RTU) de la Superintendencia de Administración Tributaria, es decir no aparece registrada con la actividad de logística, de cual, al consultar el Diccionario de la Real Academia Española, nos refiere a la palabra logístico cuya definición es: Conjunto de medios y métodos necesarios para llevar a cabo la organización de una empresa o de un servicio, especialmente de distribución, lo cual es contrario a la naturaleza de la entidad que se dedica a generar, procesar y exportar información comercial relacionada con procesos de producción, es decir procesamiento de datos.

Al igual que se encuentra debidamente registrada ante la ventanilla única para los exportadores (VUPE) como exportador y también está reconocida por el Ministerio de Economía como exportador bajo el Régimen de Admisión Temporal según los artículos 5 y 8 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89, del Congreso de la República de Guatemala, desde el año 2008, para dedicarse

a la producción, procesamiento y exportación de información comercial por medios electrónicos en general y a la producción y exportación de software.

Adicional a ellos se cuenta con contratos protocolizados con el cliente en el exterior donde se establecen las condiciones del servicio, lo cual fue entregado en su momento a la Administración Tributaria y cuya validez no fue cuestionada puesto que la resolución emitida a la empresa no cuestiona la relación laboral con el cliente en el exterior.

Incluso la Administración Tributaria en su criterio 5-2018 trata de establecer requisitos para comprobar la exportación de servicios, que, si bien lo hacen para poder soportar de mejor manera su evaluación, debido a las lagunas de ley estos, no se encuentran respaldados por ley alguna, lo que da lugar a que exista violación del principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República.

Asimismo, el criterio 10-2018 establece cinco actividades que no son consideradas exportación de servicios, entre las cuales no se encuentra la actividad a la que se dedica la empresa, siendo otra limitante para la Administración Tributaria al momento de evaluar la figura de exportación de servicios.

Respecto al término intermediario, hasta el momento ninguna ley prohíbe que un intermediario pueda exportar algún producto o servicio o participar en dicho proceso de lo cual la Constitución Política de la República en su artículo 5 establece, que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe y no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella, por lo que dicho argumento es inválido para denegar la devolución de crédito fiscal del IVA, puesto que no está basado en ley.

Respecto al servicio que presta, la empresa objeto de estudio se dedica a generar, procesar y exportar información comercial relacionada con procesos de producción, cuya labor se realiza a grandes rasgos, de la siguiente manera:

El cliente del exterior envía una orden de compra y producción (PO) con todas las especificaciones de los productos que necesita (textiles). El personal de la empresa procede a ingresar la orden recibida en una plataforma digital la cual pertenece al cliente en el exterior, los cuales proporcionan el acceso para que el personal de la empresa la pueda utilizar e ingrese todo el procesamiento de datos respectivo.

Esta plataforma contiene varias herramientas, desde bibliotecas de materiales, bloques y patrones para la creación de productos 3D, que no sólo reduce el tiempo de muestreo y adopción de semanas a horas, sino que los activos digitales son reutilizables, permite que los diseños puedan ir directamente a sitios de marketing o comercio electrónico y que se utilicen para el cálculo de costos y el diseño futuro.

Esta plataforma utiliza herramientas dinámicas de costeo que vincula las decisiones de diseño con los resultados comerciales, lo que permite tomar decisiones más rápidas, por lo que es de suma importancia los datos ingresados en ella.

Después de recibir la orden de compra y producción se graba toda la información en la plataforma digital y se procede a efectuar el correspondiente estudio de factibilidad, en donde la empresa localiza a un proveedor (maquila) para que confeccione el producto deseado pagándoles por la mano de obra que proveen, cabe resaltar que no se trata de una sola maquila ni se tiene contrato exclusivo con ninguna en específico ya que depende del estudio de factibilidad realizado en donde el cliente en el exterior determina según las propuestas presentadas, donde es más conveniente producir o que maquila ofrece las mejores condiciones y capacidad de producción.

Este estudio de factibilidad es enviado al exterior vía correo electrónico para su aprobación correspondiente, luego de lo cual, teniendo la aprobación respectiva, se procede a ingresar en la plataforma digital las distintas etapas del proceso de producción referente a materia prima, calidad de materiales, especificaciones de color, textura, tallas, etiquetas y empaque, entre otros.

En donde la información se va actualizando constantemente para que el cliente en el exterior pueda observar el avance de producción en tiempo real, esto es de suma importancia, puesto que los clientes en el exterior se encuentran ubicados en Hong Kong, a lo cual existe una diferencia de 9 horas con el horario de Guatemala, es decir cuando acá están finalizando labores allá están empezando la jornada.

La empresa es la encargada de supervisar todo el proceso desde el diseño hasta la producción final de las prendas y su exportación, de acuerdo a las especificaciones establecidas por los clientes del exterior a través de su departamento de control de calidad.

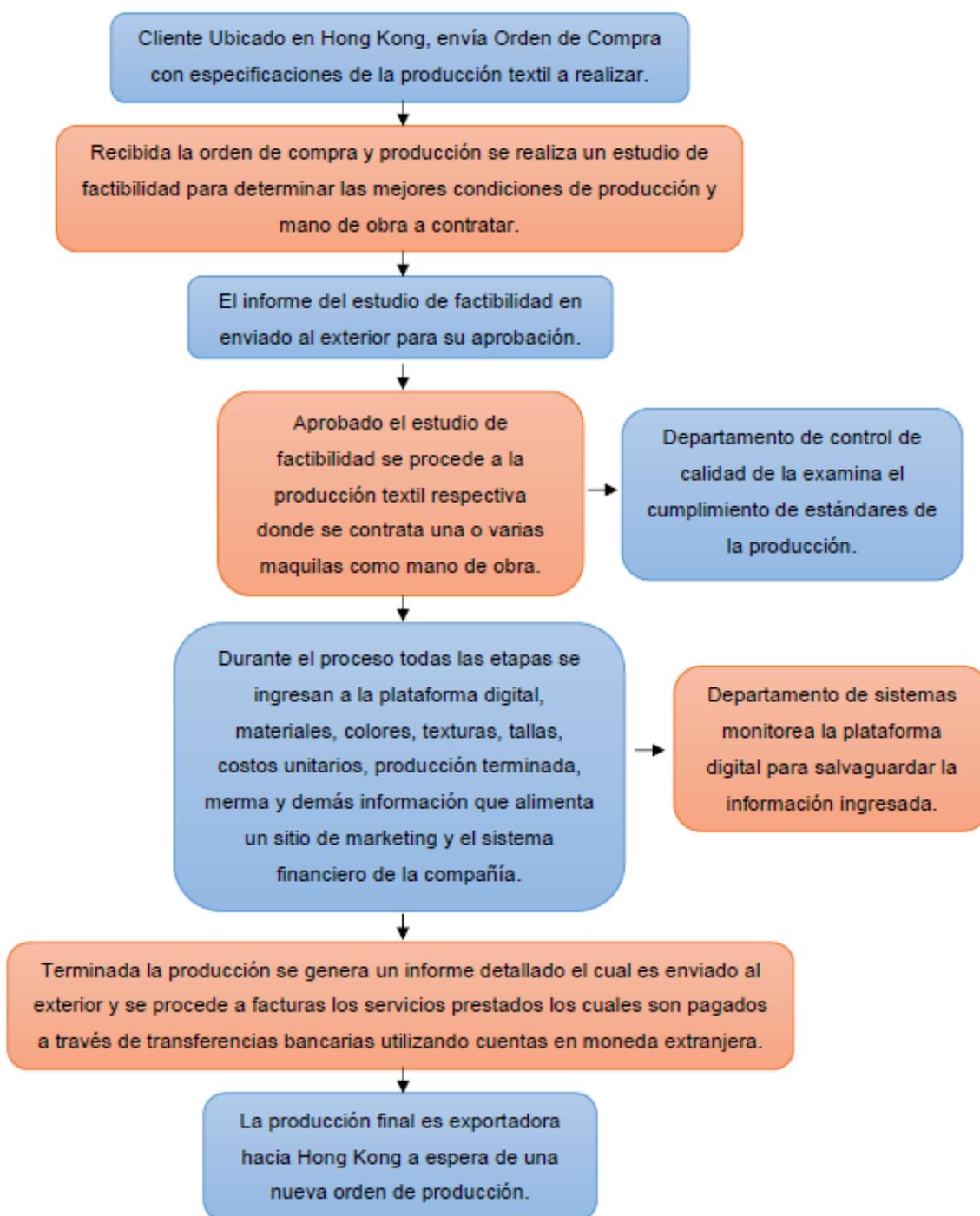
La entidad cuenta con un departamento de sistemas que es el encargado de monitorear la plataforma digital de la empresa respecto a cualquier problema que surja con el ingreso de información y también cuenta con un departamento de control de calidad que supervisa constantemente las distintas etapas hasta que el producto es finalizado.

Al terminar se genera un reporte minucioso de la línea de producción confeccionada y dicha información es ingresada a la plataforma digital para ser vista por la empresa en el exterior. Se realiza la exportación correspondiente de la producción, misma que es supervisada por la empresa en cada uno de sus procesos para asegurarse que el cliente en el exterior reciba la producción estimada.

Luego de ello se procede a facturar los servicios prestados, los cuales son cancelados por los clientes en el exterior a través de transferencias bancarias en cuentas registradas en moneda extranjera conforme a la normativa vigente.

Lo anterior se puede entender de mejor forma a través del diagrama siguiente:

Diagrama 1 Proceso de la prestación del servicio al exterior.



Nota: Datos extraídos de información proporcionada por la empresa en entrevista no estructurada realizada al Contador General, año 2020.

Es decir, el servicio que presta la empresa no solo es procesamiento de datos, sino que también podría catalogarse como capacidad empresarial y en ningún momento es para las maquilas, sino al contrario ellos contratan a las maquilas (se establecen condiciones en contratos protocolizados, estableciendo tiempos de entrega, forma de pago, etc.) para que elaboren los productos deseados por sus clientes en el exterior y les pagan por dicho servicio.

En ningún momento las maquilas tienen relación directa con las empresas del exterior ya que únicamente se les contrata para proporcionar la mano de obra y se les paga por ello.

3. Impugnación del segundo argumento de la resolución de denegatoria

La resolución número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028 (Anexo IV) en su parte considerativa, expone el segundo argumento el cual determina lo siguiente:

Que los servicios del contribuyente fueron prestados a entidades guatemaltecas, por lo que no se cumple con lo estipulado en el artículo 2 numeral 4 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala el cual indica que debe entenderse por exportación de servicios: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme la legislación cambiaria vigente. (Resolución Número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020)

Respecto a este argumento como ya se estableció en el numeral 2, la empresa en ningún momento presta servicios a entidades guatemaltecas, al contrario, contrata a empresas guatemaltecas como mano de obra para realizar la producción requerida por sus clientes en el extranjero, por lo que los servicios que presta son para entidades domiciliadas en el extranjero, específicamente en Hong Kong, el cual es un territorio autónomo y una

antigua colonia británica en el sureste de China, en donde se encuentra registrada legalmente la empresa que recibe el servicio y donde tiene su domicilio fiscal según el registro fiscal de dicho país.

Se encuentra a una distancia de 15,095 km de la ciudad capital de Guatemala y existe una diferencia de horario de 9 horas, por lo que el argumento establecido en la resolución es susceptible de discusión debido a que la Administración Tributaria tiene limitantes respecto a poder verificar información tributaria o de registros fuera del país.

4. Impugnación del tercer argumento de la resolución de denegatoria

La resolución número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028 (Anexo IV) en su parte considerativa, expone el tercer argumento el cual establece lo siguiente:

Que se tuvieron a la vista las facturas de exportación correspondiente a los períodos impositivos del 01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017, en cual el contribuyente no demostró que los servicios fueron prestados al extranjero. El contribuyente no presentó documentación de soporte que compruebe los elementos de hecho (declaración de exportación) de las operaciones realizadas del contribuyente prestador de servicio en territorio guatemalteco al no residente, lo anterior representa limitante a la Administración Tributaria para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente y la comprobación de las operaciones de exportación realizadas y que genera el derecho a solicitar la Devolución de Crédito Fiscal por las compras realizadas, utilización de servicios e importaciones necesarias para el desarrollo de sus operaciones, por lo que al contribuyente no le asiste el derecho a Devolución de Crédito Fiscal por un monto de TRESCIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE QUETZALES (Q333,299.00) correspondiente a los períodos del 01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017. (Resolución Número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020)

El considerando indica que la empresa no presenta declaración de exportación de las operaciones realizadas y que no le asiste el derecho a Devolución de Crédito Fiscal.

Respecto a temas aduaneros el Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, establece que las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

Por lo que al consultar La Ley Nacional de Aduanas, Decreto Número 14-2013, del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa en su artículo 1, que dicha norma establece procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones, sin embargo, toda la ley está diseñada para exportadores de bienes ya que no se hace mención a la exportación de servicios, existiendo un laguna de ley respecto a este tema en específico. Adicional a ello, la Ley Nacional de Aduanas en su artículo 2, establece que para efectos de su aplicación se debe considerar con prioridad y precedencia las definiciones establecidas en el CAUCA y RECAUCA.

En ese orden de idea el Código Aduanero Centroamericano (CAUCA), en su artículo 1 tiene por objeto establecer la legislación aduanera Centroamericana, sin embargo, aunque regula todo lo referente al tema aduanero dentro de sus preceptos, al igual que la Ley Nacional de Aduanas, existe un vacío de ley puesto que no considera dentro de su normativa la exportación de servicios.

El CAUCA determina en su artículo 133 respecto a lo no previsto dentro de sus preceptos o su reglamento que se debe consultar la legislación nacional.

Asimismo, el Reglamento del Código Aduanero Centroamericano (RECAUCA) al igual que el CAUCA no regula la exportación de servicios y se limita en su artículo 638 respecto a la supletoriedad, que lo no previsto por este Reglamento será resuelto por cada Estado

Parte de conformidad con su ordenamiento jurídico, con lo que nuevamente remite a la legislación local existiendo muchas lagunas de ley en el ordenamiento jurídico vigente.

Por lo que se determinó que no existe ley que obligue a los exportadores de servicios a presentar una declaración de mercancías, por la naturaleza intrínseca intangible de los servicios, incluso la misma Superintendencia de Administración Tributaria en su criterio institucional 5-2018 establece, referente a la exportación de servicios, que no se cuenta con regulaciones que permitan su documentación, por lo cual el argumento planteado en la resolución es susceptible de ser impugnado.

Valiéndose de la garantía constitucional establecida en el artículo 5 de la Constitución Política de la República nos dice que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe y no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella, la empresa no se encuentra obligada a presentar una declaración de mercancías por exportar servicios, puesto que ninguna ley lo demanda.

Respecto a la última frase del argumento 3 de denegatoria que afirma que al contribuyente no le asiste el derecho a Devolución de Crédito Fiscal, el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, determina claramente, que los contribuyentes que se dediquen a la exportación tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por adquisición de bienes o la utilización de servicios vinculados con el proceso productivo o de comercialización.

Es decir, el artículo preceptúa claramente que los contribuyentes que se dedican a la exportación, la ley les confiere el derecho de solicitar la devolución del crédito fiscal, como es el caso de la empresa, esto en contradicción al argumento contenido en la resolución de denegatoria de devolución recibida por la empresa.

Claro está que menciona que las adquisiciones, es decir las facturas de compras, deben tener relación con el giro habitual del negocio para que sea procedente, puesto que de lo

contrario al igual que cuando no se cumple requisitos de papelería, como medios pago o que las facturas no estén registradas en libro de compras, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 23 “A”, estipula que la Administración Tributaria está obligada a realizar ajustes, esto sin violentar el derecho de defensa y otorgando la respectiva audiencia para subsanar las inconsistencias, como en el caso de las primeras 4 solicitudes realizadas por la empresa, en las cuales les fue ajustado parte del monto solicitado, únicamente por cuestiones de falta de detalle de las facturas de sus proveedores o por la no presentación de los medios de pago que no se disponían en su momento, a lo cual la empresa estuvo de acuerdo en que conforme a la ley los ajustes eran procedentes y aceptaron los mismos.

De lo anterior se evidencia que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala es muy clara respecto a cuándo procede el derecho a la devolución del crédito fiscal, lo cual no se puede definir sin sustento legal, puesto que según el artículo 3, literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala dentro de sus funciones está el aplicar la legislación tributaria y garantizar que esta se cumpla.

Con lo que salirse del marco legal se estaría violentando el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, que establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos, determinar hecho generador, infracciones y sanciones tributarias entre otros.

5. Impugnación del cuarto argumento de la resolución de denegatoria

La resolución número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028 (Anexo IV) en su parte considerativa, expone el cuarto argumento el cual indica lo siguiente:

Que el contribuyente presentó integración de cobros de las exportaciones por servicios prestados las cuales soportó con transferencias bancarias identificadas

como AVISO DE CRÉDITO emitido por el Banco CITIBANK, N.A. SUCURSAL GUATEMALA, los cuales indican que se ha acreditado a la cuenta 700243, sin embargo no se tuvieron a la vista los estados de cuenta para verificar que esta cuenta se encuentra a nombre del contribuyente, además el contribuyente no presentó documentación de soporte que demuestre la negociación y liquidación de divisas en instituciones sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos, lo que representa una limitante para la Administración Tributaria para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. (Resolución Número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020)

Finalmente, la resolución concluye con el siguiente párrafo:

RESUELVE NO AUTORIZAR la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por el contribuyente, correspondiente a los períodos impositivos 01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017, por TRESCIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE QUETZALES (Q333,299.00). (Resolución Número GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028, Superintendencia de Administración Tributaria, 2020)

Este considerando menciona 3 cosas, que la empresa presentó transferencias bancarias, no se tuvieron a la vista los estados de cuenta y no presentó documentación de soporte que demuestre la negociación y liquidación de divisas en instituciones sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos.

Del argumento establecido se desprende la confirmación por parte de la Administración Tributaria del hecho que la empresa presentó transferencias bancarias como soporte de pago y que el fundamento de denegatoria se basa en 2 elementos:

- 1) Los estados de cuenta; y
- 2) La negociación y liquidación de divisas en instituciones bancarias.

Respecto a los estados de cuenta se determinó que la empresa presentó los originales de los mismos más no así copias certificadas, esto porque el expediente ingresado en la Administración Tributaria ya incluía copias certificadas de los estados de cuenta por lo que se esperaba que la Administración Tributaria únicamente cotejará los originales contra las copias contenidas en el expediente, sin embargo, no se le dio el valor probatorio correspondiente.

Por otra parte, respecto al argumento de negociación y liquidación de divisas en instituciones bancarias, la Ley de Libre Negociación de Divisas, Decreto Número 94-2000, del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 1, preceptúa: Es libre la disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas. Es igualmente libre la tenencia y manejo de depósitos y cuentas en moneda extranjera, así como operaciones de intermediación financiera, tanto en bancos nacionales como en bancos del exterior.

Con lo cual se demuestra que las transferencias recibidas por la empresa se encuentran enmarcadas dentro del ordenamiento jurídico vigente y pueden servir de prueba de las transacciones realizadas con el cliente en el exterior, puesto que se presentaron las notas de créditos emitidas por entidad bancaria que soportan el pago de las facturas de ventas por exportación adicional a los contratos protocolizados que demuestran la relación laboral.

Para la obtención del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, se establecieron los argumentos de impugnación contenidos en el análisis realizado, los cuales se resumen a continuación:

Respecto al primer argumento de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA, se determinó que la empresa está registrada bajo la actividad económica de procesamiento de datos en el registro tributario unificado (RTU) de la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra registrada ante la Ventanilla Única para Exportadores (VUPE) y ante el Ministerio de Economía como exportador.

Se dedica a generar, procesar y exportar información comercial relacionada con procesos de producción para un grupo multinacional ubicado en Hong Kong, utilizando para ello una plataforma digital que alimenta sitios de marketing y el sistema financiero del cliente, asimismo contrata como mano de obra, maquilas nacionales para confeccionar el producto, sin embargo estas no tienen ninguna relación o contacto directo con sus clientes en el exterior, por lo que se determinó que la empresa no es intermediaria.

Respecto al segundo argumento, se demostró que el servicio tiene su origen en el país y es utilizado en el exterior, puesto que alimenta la plataforma digital de la empresa ubicada en el exterior y está ligado a su sistema financiero.

Respecto al tercer argumento, se demostró que la ley no estipula para exportadores de servicios, que deban cumplir trámites aduaneros que incluyen entre otros la presentación de declaraciones aduaneras, puesto que la naturaleza intrínseca de los servicios es el ser intangibles, con lo que no es posible que pasen físicamente por una aduana.

Y respecto al cuarto argumento, se demostró que la forma de pago recibida por la empresa, está enmarcada dentro de las leyes vigentes, puesto que se recibieron transferencias directas utilizando cuentas en moneda extranjera, por lo que se cumple el precepto legal establecido en el artículo 2, numeral 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, adicional a ello se determinó que se deben presentar los estados de cuenta aunque estos ya se encuentren incluidos en la papelería que contiene el expediente ingresado a SAT para evitar enmiendas por parte del ente fiscalizador y soportar de mejor forma las exportaciones.

4.1.3 Establecimiento de alternativas que tiene el exportador de servicios frente a la resolución de denegatoria de devolución del crédito fiscal del IVA

Del análisis efectuado a la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria a la empresa y a través

de cotejar los argumentos contenidos en la misma, con las distintas definiciones y requisitos enmarcados en el ordenamiento jurídico vigente, respecto a la exportación de servicios, se desprenden las siguientes alternativas frente a la resolución de denegatoria emitida por el ente fiscalizador.

A. Interponer Recurso de Revocatoria

Antes de ahondar en cómo se interpone el recurso cabe resaltar que este aplicaría únicamente para las resoluciones que se emitan sobre las 3 solicitudes de devolución de crédito fiscal que se encuentran pendientes de ser atendidas o bien para las siguientes que se realicen y siempre que exista una denegatoria, puesto que existe un plazo para poderlo interponer.

En el ámbito del derecho, la revocación es la anulación, sustitución o enmienda de un fallo u orden. Dicho esto, puesto que algunas solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA presentadas ante el ente fiscalizador aún se encuentran pendientes de ser atendidas para su auditoría correspondiente y que probablemente obtengan la misma resolución de denegatoria, cabe hacer uso del Recurso de Revocatoria contenido en el artículo 154 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala que establece que las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio.

Esto conforme a los derechos contenidos en los artículos 21 A numeral 14, del mismo cuerpo legal, que preceptúa que los contribuyentes tienen derecho a impugnar las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, y numeral 16 que establece que tienen el derecho a presentar alegatos y pruebas, dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria.

Respecto al cómo se interpone el recurso, la ley preceptúa que debe ser interpuesto por escrito por el contribuyente o su representante legal, llenado los requisitos formales

establecidos en el artículo 122 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala los cuales son los siguientes:

- 1) Debe designar la entidad a la que se dirige.
- 2) Contener los nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando no actúe en nombre propio deberá acreditar su personería.
- 3) Debe contener la relación de los hechos.
- 4) Debe contener la petición que se formula.
- 5) Lugar y fecha.
- 6) Firma del solicitante.

Este recurso debe ser presentado ante el funcionario que dictó la resolución, es decir en el presente caso, ante la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación de la resolución recibida.

Algo muy importante es tener presente que, si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme, por lo cual hay que ser diligentes para plantear la defensa y presentar el recurso ante el ente fiscalizador.

La ley es clara en que el funcionario ante quien se interponga el recurso, se limita a conceder o bien denegar el trámite del mismo.

Si transcurren 15 días hábiles desde su interposición, sin que se pronuncie el ente fiscalizador, legalmente se tiene por concedido el recurso y al igual que cuando es concedido por medio de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, se tiene 5 días hábiles para trasladar las actuaciones al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de la Administración Tributaria (TRIBUTA) y si la Administración Tributaria lo deniega, debe razonar el hecho.

Aceptado el recurso la Administración Tributaria o bien el Ministerio de Finanzas, resolverán confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución emitida en un plazo de 30 días hábiles.

B. Interponer Recurso de Ocurso

Este recurso aplicaría únicamente para las resoluciones que se emitan sobre las 3 solicitudes de devolución de crédito fiscal que se encuentran pendientes de ser atendidas y sobre las cuales si en dado caso fueran denegadas se interponga el recurso de revocatoria y este sea denegado.

Este recurso está contenido en el artículo 155 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala y surge del hecho que después de haber interpuesto el recurso de revocatoria contra una resolución de la Administración Tributaria, está, deniegue el trámite del mismo.

Con este recurso la solicitud (llenado todos los requisitos formales establecidos en el recurso de revocatoria según el artículo 122 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala) se dirige al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de la Administración Tributaria (TRIBUTA) dentro del plazo de 3 días hábiles siguientes al de la notificación de denegatoria de trámite del recurso de revocatoria. Al igual que el recurso de revocatoria hay que ser diligentes al momento de presentar dicho recurso puesto que los plazos no son prorrogables.

El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, remite el ocurso a la dependencia de la Administración Tributaria que denegó el trámite del recurso de revocatoria y está debe informar en plazo de 5 días hábiles los motivos de su rechazo.

Si el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero encuentra improcedente la denegatoria de trámite del recurso de revocatoria, entrará a conocer éste, realizando el análisis respectivo sobre los argumentos planteados, por lo que se constituye en otra

alternativa viable para enfrentar la denegatoria de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Es importante contemplar que la resolución por parte de Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero debe emitirse dentro de los 30 días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud, si dentro de este plazo, no se ha pronunciado al respecto rechazando, confirmando, revocando, modificando o anulando la resolución recurrida, se debe tener por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria, para continuar con el siguiente paso que sería la interposición del recurso de lo Contencioso Administrativo, o bien se puede esperar la resolución respectiva.

C. Interponer Recurso de lo Contencioso Administrativo

El derecho de interponer este recurso está contenido en el artículo 157 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala y surge cuando después de haber sido denegados los recursos de revocatoria y ocurso, aún persista la inconformidad con la resolución recibida, con lo cual se tiene por agotada la vía administrativa e inicia la vía judicial.

Este recurso se interpone ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, conforme al artículo 161 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República. El memorial de demanda se debe interponer llenado los requisitos formales establecidos en el artículo 28 de la Ley de Lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96, del Congreso de la República de Guatemala los cuales son los siguientes:

- 1) Designación de la Sala de Tribunal de lo Contencioso Administrativo al cual se dirige.
- 2) Nombre del demandante o su representante (adjuntar nombramiento en original y copia legalizada), lugar de notificaciones y nombre del abogado bajo cuya dirección y procuración actúa.

- 3) Indicación precisa del órgano administrativo, a quien se demanda y el lugar en donde puede ser notificado.
- 4) Identificación del expediente, la resolución y la última notificación recibida.
- 5) Relación de los hechos y los fundamentos de derechos.
- 6) El ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá.
- 7) Peticiones de trámite y de fondo.
- 8) Lugar y fecha.
- 9) Firma del demandante.
- 10) Firma y sello del abogado director o abogados directores.

Como se puede observar a diferencia del recurso de revocatoria u ocurso, para interponer este recurso se necesita la intervención de un abogado.

El plazo para interponer el recurso es de 30 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución recibida, respecto del recurso de revocatoria u ocurso.

Si la demanda llena los requisitos de forma, el tribunal pide los antecedentes al órgano administrativo correspondiente dentro de 5 días hábiles siguientes a la presentación de la misma y entra a conocer el recurso teniendo como base el dicho del actor conforme al artículo 32 de la Ley de Lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96, del Congreso de la República de Guatemala.

El órgano requerido debe enviar los antecedentes dentro de 10 días hábiles siguientes a aquel en el que se recibió la solicitud, si en dado caso no los envía, el tribunal admite para su trámite la demanda.

Una vez el tribunal posea los antecedentes respectivos, examina la demanda y si establece que está formulada conforme a derecho la admite para su trámite, dictando la resolución respectiva dentro del plazo de los 3 días siguientes de haber recibido los antecedentes o bien cuando haya vencido el plazo de su envío, conforme al artículo 33

la Ley de Lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala.

La sentencia que pone fin a este recurso, confirma, modifica, revoca o bien anula la resolución recurrida e impone el pago de costas (gastos producidos por un proceso judicial) a la parte vencida en el proceso.

Si luego de interponer el recurso de lo contencioso administrativo y aun así se obtiene una respuesta negativa, el artículo 169 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, estipula que se puede interponer recurso de casación contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso.

D. Interponer Recurso de Casación

Este es el último recurso en materia tributaria, el cual se encuentra establecido en el artículo 169 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala y se interpone conforme a lo preceptuado en el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Número 107, de Enrique Peralta Azurdia, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, ante la Corte Suprema de Justicia según lo establece el artículo 619 de dicho cuerpo legal y debe llenar los siguientes requisitos:

- 1) Designación del juicio y de las otras partes que en él intervienen.
- 2) Fecha y naturaleza de la resolución recurrida.
- 3) Fecha de la notificación al recurrente.
- 4) El caso de procedencia, indicando el artículo e inciso que lo contenga.
- 5) Artículos e incisos de la Ley que se estimen infringidos y razones por las cuales se estiman infringidos.
- 6) Si el recurso se funda en error de derecho (ley) o de hecho (acto) en la apreciación de las pruebas, debe indicarse en qué consiste el error alegado, a juicio del recurrente; e identificar, en el caso de error de hecho, sin lugar a dudas, el documento o acto auténtico

que demuestre la equivocación del juzgador. Al igual que el recurso de lo contencioso administrativo se necesita el auxilio de un abogado para interponer el recurso.

El plazo para interponer el recurso es de 15 días hábiles, contados desde la recepción de la notificación de la resolución respectiva, conforme al artículo 626 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Número 107, de Enrique Peralta Azurdia, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala.

Por último, hay que tomar en cuenta que contra esta sentencia cabe interponer únicamente recursos de aclaración (cuando existan términos ambiguos o contradictorios) y ampliación (si se hubiere omitido resolver alguno de los puntos del proceso), esto dentro de las 48 horas siguientes a la notificación de la sentencia, conforme al artículo 596 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Número 107, de Enrique Peralta Azurdia, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala.

E. Interponer un amparo

Derivado de la posible violación de derechos contenidos en los artículos 12 derecho de defensa, 28 derecho de petición y 239 principio de legalidad de la Constitución Política de la República de Guatemala, podría interponerse un amparo, esto en base al artículo 8 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86, de la Asamblea Nacional Constituyente, la cual fue creada para garantizar la defensa del orden constitucional y derechos inherentes a la persona y cuyo cuerpo legal establece que no hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procede, siempre que la resolución lleve implícitos violación de derechos constitucionales.

Dicho derecho se ejerce ante la Corte de Constitucionalidad, sin embargo, el artículo 19 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, preceptúa que debe ser considerado como último recurso después de agotados los recursos ordinarios judiciales y administrativos y

establece también que debe ser interpuesto dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes al de la última notificación recibida, esto conforme al artículo 20 de la misma normativa.

En el proceso de interposición de amparo se exige que la actividad de las partes esté procesalmente conducida por un abogado colegiado activo, esto conforme al artículo 23 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.

Respecto a la sentencia, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86, de la Asamblea Nacional Constituyente, en su artículo 37 establece que, concluido el término probatorio, el tribunal dictará una providencia dando audiencia a las partes y al Ministerio Público por el término de cuarenta y ocho horas, transcurridas las cuales, se hayan o no pronunciado, dictará sentencia dentro de tres días.

Cabe resaltar lo estipulado en el artículo 46 del mismo cuerpo legal, que estipula que, si el amparo es frívolo o notoriamente improcedente, además de condenar en las costas, sancionará con multa de cincuenta a mil quetzales al abogado que lo patrocine.

F. Solicitar la devolución del crédito fiscal a través de otro régimen de devolución de crédito fiscal

Esta es la alternativa más aconsejable tanto para los expedientes pendientes de resolver como para las próximas solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA a realizar, ya que en la actualidad, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, existe 4 regímenes de devolución de crédito fiscal, sin embargo, no todos aplican a exportación de servicios, ya que, por ejemplo, el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal es únicamente para exportadores de bienes por lo que no es una alternativa a la que la empresa pueda optar.

Seguido de ello está el Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal, contenido en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, que dentro de su marco legal establece tanto la exportación de bienes como de servicios. En este régimen se debe solicitar la devolución de crédito fiscal por períodos mensuales y la resolución por parte de la Administración Tributaria, se da en 10 días con la salvedad que se establece como requisito para la solicitud, un dictamen emitido por Contador Público y Auditor independiente, debidamente autorizado y registrado ante SAT.

Éste adquiere la responsabilidad de la veracidad de dicho dictamen sobre el cual la administración tributaria se limita a devolver el crédito fiscal, aunque se hace notar que esto no limita las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar la procedencia del crédito fiscal devuelto o pendiente de devolver, en cuyo caso si fueran objeto de denegatoria igualmente cabe interponer los recursos anteriormente citados.

Por último, y siendo hoy por hoy la mejor opción y la más recomendable al momento de solicitar devolución de crédito fiscal del IVA, se encuentra el nuevo régimen denominado Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal, el cual está contenido en el artículo 25 bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, el cual estipula que se puede solicitar el 100% del remanente de crédito fiscal de forma mensual y cuyos requisitos son mucho más simples de cumplir.

Esta es una opción viable para las futuras solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA y también para aquellas que estén pendientes de resolver en el Régimen General, sin embargo, conforme lo establece el artículo 9 de la Ley para la Reactivación Económica del Café, Decreto 4-2019 del Congreso de la República y artículo 16 del Acuerdo Gubernativo 222-2019 del Presidente de la República de Guatemala, se debe presentar ante la Administración Tributaria un memorial de desistimiento por cambio de régimen con firma legalizada por notario.

Para realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal del IVA a través de este régimen como primer punto se debe considerar lo establecido en el artículo 25 bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, que establece que los exportadores deberán estar registrados como tal ante la Administración Tributaria y actualizar dicho registro una vez al año, además deben cumplir los siguientes requisitos:

1) Demostrar la calidad de exportador, es decir que el 50% o más de sus ventas se destinen a la exportación.

2) Estar adherido al régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), con lo cual ya no es necesario presentar infinidad de documentos en papel, puesto que todo el trámite se realiza de forma electrónica, y

3) Utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte, que debe contener: Libro de inventarios, libro diario, libro mayor, libros de estados financieros, libros de compras y ventas y otros libros o informes auxiliares que exijan las leyes específicas o que determine la Superintendencia de Administración Tributaria y sus respectivas copias de facturas tanto de compras con su respectivo medio de pago como facturas de ventas con sus respectivas declaraciones o bien pagos recibidos.

Otra ventaja de este régimen es que la solicitud de adherencia a dicho régimen se puede realizar por medio de Agencia Virtual con el formulario SAT-0471 y al momento de solicitar la devolución de crédito fiscal por este régimen, toda la información y soporte se adjunta de forma electrónica y sobre lo cual la ley no especifica que se pueda realizar ajuste alguno.

Incluso la misma normativa de la Superintendencia de Administración Tributaria denominada PR-IFI/DEC-FIS-EFI-03 (ver Anexo V) de fecha 11 de marzo de 2020, emitida por la Intendencia de Fiscalización de la Administración Tributaria, estipula en su numeral 5, que únicamente se limitan a verificar las declaraciones de mercancías (en el

caso de exportación de bienes) o la documentación de divisas, es decir el pago en sí (si se trata de exportación de servicios), y que no se hará requerimiento alguno al contribuyente a menos que alguna de ellas no esté perfeccionada en aduana (en el caso de declaraciones aduaneras).

Es decir, que no conste el estado de confirmación del despacho de mercancías en el sistema aduanero y en cuyo caso se otorga un tiempo prudencial para subsanar las deficiencias respecto a las declaraciones de mercancías.

La resolución en el Régimen Especial Electrónico se da en un plazo de 30 días hábiles a partir de la recepción de la solicitud, de una forma más simple y directa, por lo que, a la fecha, este régimen se ha convertido en la mejor opción para obtener el beneficio de Devolución de Crédito Fiscal para los exportadores.

Y finalmente, la ley establece que los contribuyentes que tengan solicitudes de devolución de crédito fiscal admitidas en períodos anteriores, pero sin resolución emitida, pueden solicitar el cambio a este régimen de devolución, presentando un memorial de desistimiento por cambio de régimen ante la Administración Tributaria.

Para comprender de mejor manera estas opciones se realizó el siguiente cuadro comparativo:

Tabla 3 Comparativo de Regímenes de Devolución de Crédito Fiscal del IVA

Aspectos a considerar	Régimen General	Régimen Optativo	Régimen Especial	Régimen Especial Electrónico de devolución
Contribuyentes que pueden aplicar a este régimen	Exportadores (bienes y servicios) cuyas ventas anuales, más del 50% se destine a exportación, contribuyentes que venden a entidades exentas y contribuyentes cuyas ventas anuales, pero no destine a exportación pero no pueden compensar el crédito fiscal con el débito que reciben de sus ventas locales	Exportadores (bienes y servicios) cuyas ventas anuales, más del 50% se destine a exportación y aquellos cuyas ventas anuales, menos del 50% se destine a exportación pero no pueden compensar el crédito fiscal con el débito que reciben de sus ventas locales	Exportadores (solo bienes) cuyas ventas anuales, más del 50% se destine a exportación y aquellos exportación y aquellos cuyas ventas anuales, pero no destine a exportación pero no pueden compensar el crédito fiscal con el débito que reciben de sus ventas locales	Exportadores (bienes y servicios) cuyas ventas anuales, más del 50% se destine a exportación y aquellos exportación y aquellos cuyas ventas anuales, pero no destine a exportación pero no pueden compensar el crédito fiscal con el débito que reciben de sus ventas locales
Período que se puede solicitar	Periodos vencidos ya sea trimestral o semestral	Mensual, dentro de los 10 días hábiles siguientes al vencimiento de la declaración del IVA	Mensual, dentro de los 30 días hábiles siguientes al vencimiento de la declaración del IVA	Mensual
Porcentaje de crédito que puede solicitar	100%	100%	60% si es mayor a Q500,000.00 o 75% si es menor a Q500,000.00, resto se pide en el régimen general	100%
A quien se dirige la solicitud	SAT	SAT	BANGUAT	BANGUAT
Tiempo de resolución	30 días hábiles para el trimestral y 60 para el semestral	10 días hábiles	30 días hábiles	30 días hábiles
Tiempo de devolución (BANGUAT)	5 días hábiles	5 días hábiles	5 días hábiles	5 días hábiles
Situación especial	El plazo para ejercer el derecho de la solicitud es el de la prescripción, 4 años.	Dictamen de Contador Público y Auditor independiente quien revisa el monto a devolver y papelería relacionada, quién será responsable civil y penalmente en caso se determine falsedad	El Banco de Guatemala se queda con 1/4 del 1% devuelto. Actualización en el registro de exportadores 2 veces al año.	Registro como exportador ante SAT y actualización una vez al año. Debe comprobar su calidad de exportador, incorporarse a FEL y utilizar un sistema electrónico de registro

Nota: Datos extraídos de información obtenida de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala.

Como se puede observar cada régimen de devolución de crédito fiscal tiene sus características propias pero el que sobresale por la sencillez en cuanto a requisitos a cumplir y rapidez en su resolución es el Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal, el cual fue creado precisamente para agilizar la devolución a los exportadores y evitar un procedimiento que hasta el momento ha creado una presa imparable de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA sin resolver por parte del ente fiscalizador.

Para la obtención del crédito fiscal del IVA, se establecieron las alternativas presentadas en las páginas 64 a la 74, las cuales se resumen de la siguiente manera:

Para las resoluciones de denegatoria según estén en tiempo de presentar, se puede hacer uso de los recursos en materia tributaria de revocatoria, ocurso, contencioso administrativo y casación, adicional a ello debido a violación de garantías constitucionales también cabe hacer uso del derecho de interponer un amparo.

Y para las nuevas solicitudes o aquellas que aún no cuentan con resolución emitida, la alternativa es cambiarse al Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal del IVA, el cual por su sencillez y rapidez en cuanto a trámite y devolución es la mejor opción para solicitar devolución de crédito fiscal del IVA.

4.2 Discusión de Resultados

A continuación, se presentan los hallazgos más sobresalientes de la investigación realizada:

1. En base al análisis realizado se determinó que, dentro del ordenamiento jurídico vigente existen muchas lagunas que ley que impiden la gestión de la Administración Tributaria al no poder establecer de mejor manera el cumplimiento de la figura de exportador cuando se trata de exportación de servicios, puesto que la única ley que contempla el tema de exportación de servicios y define la figura como tal es la Ley del

Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala la cual en su artículo 2 establece que únicamente deben cumplir 5 requisitos los cuales son los siguientes:

- 1) Los servicios deben ser prestados en Guatemala.
- 2) Deben cumplirse los trámites legales.
- 3) El usuario a quien se le presta el servicio, no debe tener domicilio ni residencia en el país.
- 4) El servicio debe estar destinado exclusivamente para ser utilizado en el exterior, y
- 5) Las divisas deben ser negociadas conforme a la legislación vigente.

Siendo la única ley que regula lo referente a la devolución del crédito fiscal del IVA no preceptúa requisitos específicos para las empresas que se dedican a este tipo de actividad ni obliga a las mismas a cumplir con otro tipo de requerimientos. Adicional a esto las leyes en materia aduanera vigentes no contemplan dentro de sus preceptos la exportación de servicios, constituyéndose en una limitante para la Administración Tributaria.

2. Se determinó que derivado de las lagunas de ley existentes en el ordenamiento jurídico vigente cabe la posibilidad de impugnar los argumentos establecidos en la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria al no existir requisitos específicos para este tipo de actividad exportadora.

Para ello se puede hacer uso de los recursos en materia tributaria establecidos en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, como lo son el recurso de Revocatoria, Ocurso, Contencioso Administrativo y Casación, contenidos en los artículos 154, 155, 161 y 169 respectivamente.

Asimismo, se estableció que existe el riesgo de violación del derecho de defensa, petición y principio de legalidad contenidos en los artículos 12, 28 y 239 de la Constitución Política

de la República de Guatemala, que establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República el decretar impuestos y determinar el hecho generador, exenciones, infracciones y demás contenido de las leyes.

También puede existir agravio hacia los derechos de la empresa contenidos en el artículo 21 A del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, que indica en su numeral 4, el derecho de formular consultas y obtener respuesta, numeral 15 que establece el derecho al debido proceso, audiencia y defensa y numeral 16 que establece el derecho a presentar alegatos y pruebas, dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria y de conformidad a la ley.

3. Se estableció que existen otras alternativas viables para los exportadores de servicios al momento de solicitar devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, siendo la más conveniente hasta el momento realizar las futuras solicitudes de devolución por medio del recién creado Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal del IVA, el cual es viable también para aquellas solicitudes que estén pendientes de resolver en el Régimen General, sin embargo, conforme lo establece el artículo 9 de la Ley para la Reactivación Económica del Café, Decreto 4-2019 del Congreso de la República y artículo 16 del Acuerdo Gubernativo 222-2019 del Presidente de la República de Guatemala, se debe presentar ante la Administración Tributaria un memorial de desistimiento por cambio de régimen con firma legalizada por notario.

Para realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal del IVA a través de este régimen como primer punto se debe considerar lo establecido en el artículo 25 bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, que establece que los exportadores deberán estar registrados como tal ante la Administración Tributaria y actualizar dicho registro una vez al año, además deben cumplir los siguientes requisitos:

1) Cumplir demostrar la calidad de exportador, es decir que el 50% o más de sus ventas sean exportaciones.

- 2) Estar adherido a Factura Electrónica en Línea -FEL-, con lo cual ya no es necesario presentar infinidad de documentos a la Administración Tributaria puesto que todo el trámite se realiza electrónicamente, y
- 3) Utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte.

Otra ventaja de este régimen es que la solicitud de adherencia a dicho régimen se puede realizar por medio de Agencia Virtual con el formulario SAT-0471 y al momento de solicitar la devolución de crédito fiscal por este régimen toda la información y soporte se adjunta de forma electrónica.

Dicha información debe contener libro de inventarios, libro diario, libro mayor, libros de estados financieros, libros de compras y ventas y otros libros o informes auxiliares que exijan las leyes específicas o que determine la Superintendencia de Administración Tributaria y sus respectivas copias de facturas tanto de compras con su respectivo medio de pago como facturas de ventas con sus respectivas declaraciones o bien pagos recibidos, sobre lo cual la ley no especifica que se pueda realizar ajuste alguno.

Incluso la misma normativa de la Superintendencia de Administración Tributaria (Anexo V) estipula en su numeral 5, que únicamente se limitan a verificar las declaraciones de mercancías (en el caso de exportación de bienes) o la documentación de divisas, es decir el pago en sí (en el caso de exportación de servicios), y que no se hará requerimiento alguno al contribuyente a menos que alguna de ellas no esté perfeccionada en aduana en el caso de declaraciones de mercancías.

Es decir, que no conste el estado de confinación del despacho de mercancías en el sistema aduanero y en cuyo caso se otorga un tiempo prudencial para subsanar las deficiencias respecto a las declaraciones de mercancías.

La resolución final se da en un plazo de 30 días hábiles a partir de la recepción de la solicitud, de forma más simple y directa, por lo que a la fecha este régimen se ha

convertido en la mejor opción para obtener la Devolución de Crédito Fiscal a los exportadores e incluso la ley establece que los contribuyentes que tengan solicitudes de devolución de crédito fiscal admitidas en períodos anteriores, pero sin resolución emitida, pueden solicitar el cambio a este régimen de devolución presentando un memorial de desistimiento por cambio de régimen.

CONCLUSIONES

1. Se estableció que, dentro del ordenamiento jurídico vigente, existen lagunas de ley respecto a la figura de exportación de servicios que se constituyen en limitantes para la gestión de la Administración Tributaria al tratar de establecer el cumplimiento de la figura de exportación de servicios, siendo la única norma que define dicha figura la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, la cual establece en su artículo 2, numeral 4, que se cumple la figura de exportación de servicios, a través de los siguientes 5 requisitos:

- a) Los servicios deben ser prestados en Guatemala.
- b) Deben cumplirse los trámites legales.
- c) El usuario a quien se le presta el servicio, no debe tener domicilio ni residencia en el país.
- d) El servicio debe estar destinado exclusivamente para ser utilizado en el exterior, y
- e) Las divisas deben ser negociadas conforme a la legislación vigente.

2. Se determinó que debido a las lagunas de ley existentes cabe la posibilidad de impugnar los argumentos contenidos en la resolución de denegatoria de devolución de crédito fiscal del IVA a través de los recursos establecidos en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, como lo son el recurso de revocatoria, ocurso, contencioso administrativo y casación según su procedencia.

3. Se estableció que existe alternativas viables para que la empresa pueda obtener la devolución del crédito fiscal del IVA, siendo éstas para las resoluciones de denegatorias, hacer uso del recurso de revocatoria, y si se diera el caso de una respuesta negativa a dicho recurso, los recursos subsiguientes en su orden serían ocurso, contencioso administrativo, casación e incluso la interposición de amparo; y para las nuevas solicitudes de devolución o aquellas que aún no hayan sido resueltas en el régimen general, la opción más viable es cambiar de régimen al recién creado Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal del IVA, el cual por su simplicidad y rapidez constituye la

mejor opción que tiene la empresa para la obtención del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior considerando que para las solicitudes ya ingresadas en el Régimen General se debe presentar conforme lo establece el artículo 9 de la Ley para la Reactivación Económica del Café, Decreto 4-2019 del Congreso de la República y artículo 16 del Acuerdo Gubernativo 222-2019 del Presidente de la República de Guatemala, un memorial de desistimiento por cambio de régimen con firma legalizada por notario ante la Administración Tributaria.

4. Se determinó que puede existir violación al derecho de defensa, petición y principio de legalidad, contenidos en los artículos 12, 28 y 239 respectivamente de la Constitución Política de la República de Guatemala, al existir lagunas de ley en el ordenamiento jurídico vigente respecto al tema de exportación de servicios y requisitos de cumplimiento no basados en ley.

RECOMENDACIONES

1. Habiendo establecido que existen lagunas de ley en el ordenamiento jurídico vigente respecto a la figura de exportación de servicios y que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala es la única que norma dicho término, se recomienda proporcionar las copias de los estados de cuenta que solicita la Administración Tributaria para soportar los pagos recibidos de sus clientes en el exterior y poder así soportar de mejor forma el cumplimiento de la figura de exportador de servicios.

2. Habiendo establecido la posibilidad de impugnar las resoluciones de la Administración Tributaria conforme al debido proceso, se recomienda hacer uso del recurso de Revocatoria y si se diera el caso de una respuesta negativa a dicho recurso, interponer los recursos subsiguientes según su procedencia, Ocurso, Contencioso Administrativo y Casación, contenidos en los artículos 154, 155, 161 y 169 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

3. Habiendo establecido que existen alternativas para obtener la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, se recomienda adherirse al Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal para las futuras solicitudes de devolución de crédito fiscal y para aquellas solicitudes que fueron ingresadas a través del Régimen General, pero que aún no cuentan con resolución emitida, se recomienda ingresar memorial de desistimiento por cambio de régimen ante la Administración Tributaria, para que dichos montos sean atendidos a través del nuevo régimen de devolución.

4. Habiendo establecido la posible violación de derechos constitucionales, se recomienda hacer uso de la garantía procesal de amparo contra las resoluciones de la Administración Tributaria, considerando desde luego que anterior a ello se deben agotar los recursos ordinarios judiciales y administrativos existentes en materia tributaria, esto para que se restituya el goce de los derechos que la ley le confiere a los exportadores al momento de solicitar devolución de crédito fiscal del IVA.

BIBLIOGRAFÍA

- Arriaza Ríos, M. E. (2005). *El sistema tributario guatemalteco y su aplicación a la exportación de servicios empresariales (business process outsourcing – bpo –)* (Tesis de Maestría en Gestión Tributaria). Guatemala. 124 pág.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1986). *Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86*. Guatemala.
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano*. (2008).
- Congreso de la República de Guatemala. (2000). *Ley de Libre Negociación de Divisas, Decreto 94-2000*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Código Tributario, Decreto 6-91*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (2006). *Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto Número 20-2006* . Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1989). *Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1996). *Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1989). *Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89*.
- Congreso de la República de Guatemala. (2013). *Ley Nacional de Aduanas, Decreto 14-2013*.
- Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (2013). *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo 5-2013*. Guatemala.

- Díaz Cifuentes, M. D. (2012). *Análisis de la regulación legal de las exportaciones guatemaltecas (Tesis de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogada y Notaria)*. Guatemala. 122 pág.
- Hernández Sampieri, R. (2014). *Metodología de la Investigación*. México. 634 pág.
- Ortiz Serrano, M. (14 de abril de 2020). Entrevista Abierta sobre Devolución de Crédito Fiscal del IVA. (J. Veliz Reyes, Entrevistador)
- Peralta Azurdia, E. (1964). *Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto 107*. Guatemala. *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano*. (2008).
- Superintendencia de Administración Tributaria. (2020). *Expediente UIPSAT No. 1064-2020 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1152-2020*. Guatemala.
- Superintendencia de Administración Tributaria. (2020). *Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores*. Guatemala.
- Superintendencia de Administración Tributaria. (2020). *Resolución GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-000028*. Guatemala.
- Universidad de San Carlos de Guatemala. (2018). *Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes*. Guatemala.

E-GRAFÍA

- Asociación Guatemalteca de Exportadores. (4 de mayo de 2020). *Agexport.com*.
Obtenido de <https://export.com.gt/sector/servicios>
- Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios. (4 de mayo de 2020). *Ales.org*
Obtenido de https://www.ales-lac.org/interior_latam_vermas.php?id=2
- Citi this for me. (22 de agosto de 2021). *Citi this for me*. Obtenido de
<https://www.citethisforme.com/languages/es/apa>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (3 de mayo de 2012). *Cepal.org*.
Obtenido de https://www.cepal.org/sites/default/files/events/files/presentacion_jose_duran_cepal2.pdf
- Dateandtime.info. (25 de agosto de 2021). *Dateandtime.info*. Obtenido de
<https://dateandtime.info/es/timedifference.php?id1=3598132&id2=1819729>

- Diccionario de la Real Academia Española. (05 de agosto de 2021). *Dle.rae.es*. Obtenido de <https://dle.rae.es/tenor?m=form>
- Diccionario de la Real Academia Española. (23 de agosto de 2021). *Dle.rae.es*. Obtenido de <https://dle.rae.es/o?m=form>
- Diccionario de la Real Academia Española. (05 de agosto de 2021). *Dle.rae.es/*. Obtenido de <https://dle.rae.es/esp%C3%ADritu>
- Es.talend.com. (04 de mayo de 2020). *Talend*. Obtenido de <https://es.talend.com/resources/what-is-data-processing/>
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI. (8 de mayo de 2018). *La devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores. Principales problemas y recomendaciones para solucionarlos*. Obtenido de Icefi.org: <https://icefi.org/publicaciones/la-devolucion-del-credito-fiscal-del-impuesto-al-valor-agregado-los-exportadores>
- Ministerio de Economía. (04 de 05 de 2020). *Mineco.gob.gt*. Obtenido de https://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/servicios_-_preguntas_frecuentes.pdf
- Organización Mundial del Comercio. (04 de 05 de 2020). *Wto.org*. Obtenido de <https://www.wto.org/indexsp.htm>
- Organización Mundial del Comercio. (10 de 10 de 2020). *Wto.org*. Obtenido de https://www.wto.org/spanish/thewto_s/20y_s/services_brochure2015_s.pdf
- Organización Mundial del Comercio. (10 de 10 de 2020). *Wto.org*. Obtenido de https://www.wto.org/spanish/thewto_s/20y_s/services_brochure2015_s.pdf
- Organización Mundial del Comercio. (2 de mayo de 2020). *Wto.org*. Obtenido de https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/guatemala_s.htm
- Organización Mundial del Comercio. (15 de julio de 2020). *Wto.org*. Obtenido de https://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/cbt_course_s/intro1_s.htm
- Superintendencia de Administración Tributaria. (4 de abril de 2020). *portal.sat.gob.gt*. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/criterios-institucionales/>
- Dateandtime.info. (25 de agosto de 2021). *Dateandtime.info*. Obtenido de <https://dateandtime.info/es/timedifference.php?id1=3598132&id2=1819729>

ANEXOS

Anexo I Formato de guía de observación estructurada

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



GUÍA DE OBSERVACIÓN DIRECTA

La siguiente guía se ha realizado para recabar información que sustente el tema Informe final del Trabajo Profesional denominado: "Cumplimiento de la figura de exportador: Análisis de una empresa de servicios de procesamiento de datos, ubicada en el municipio de Guatemala que solicita devolución de crédito fiscal en el régimen general". La misma será utilizada estrictamente para fines académicos.

OBJETIVO: Determinar el cumplimiento de la documentación que debe adjuntar la empresa a una Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Régimen General de Devolución.

DATOS GENERALES

NOMBRE DE LA EMPRESA: _____
GIRO DE LA EMPRESA: _____
INFORMANTE CLAVE: _____

No.	Papelería presentada	Si	No	Observación
1	Original y fotocopias de las Declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado y de sus rectificaciones			
2	Original y fotocopias de los folios del libro mayor, donde esté registrado el débito fiscal y el crédito fiscal del período solicitado, presentando conciliación del saldo del crédito fiscal acumulado y del período entre el libro mayor y la Declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado.			
3	Original y fotocopias del libro de ventas y servicios prestados con su respectiva habilitación, operado en la forma que establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas y el artículo 39 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.			
4	Copias y fotocopias de las facturas de exportación. Si realiza exportación de servicios deberá presentar la integración de divisas o del pago de las facturas de exportación, con su respectiva documentación de respaldo, que compruebe que el pago del servicio exportado fue efectivamente realizado, firmada por el Representante Legal.			

No.	Papelería presentada	Si	No	Observación
5	Original y fotocopias certificadas del libro de compras y servicios recibidos con su respectiva habilitación, operado en la forma que establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas y el artículo 38 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.			
6	Originales de las facturas de compras y/o servicios recibidos y los documentos con los que se efectuó el pago de las mismas y fotocopias certificadas de documentos.			
7	Declaración jurada actualizada firmada por el representante legal del contribuyente y autenticada por notario, en la que haga constar que el crédito fiscal solicitado para devolución no ha sido compensado o acreditado con anterioridad.			
8	Integración de la adquisición de activos fijos y su registro en los libros contables (Libro Mayor General y Estados Financieros), certificada por el contador registrado.			
9	Original y fotocopia de la Resolución emitida por la Dirección de Política Industrial y Económica del Ministerio de Economía de Guatemala, mediante la cual se calificó como empresa exportadora al amparo del Decreto No. 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.			
10	Integración detallada certificada por el contador registrado del contribuyente, de las constancias de adquisición de insumos de producción a proveedores locales, entregadas y/o recibidas y su respectiva documentación de soporte.			
11	Certificación e integración contable detallada de las facturas especiales emitidas dentro del período a auditar.			
12	Originales y fotocopias de las Declaraciones Juradas Mensuales de Retención del IVA efectuadas.			
13	Narrativa en forma impresa firmada por el Representante Legal del contribuyente en papel membretado.			
14	Fotocopia del Código de Exportador certificada por el contador registrado del contribuyente.			
15	Copia autenticada del Nombramiento del Representante Legal actualizado.			

Anexo II Formato de entrevista no estructurada

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



ENTREVISTA NO ESTRUCTURADA (ABIERTA)

La siguiente entrevista se ha estructurado con el fin de recabar información que sustente el tema de tesis denominado: "Cumplimiento de la figura de exportador: Análisis de una empresa de servicios de procesamiento de datos, ubicada en el municipio de Guatemala que solicita devolución de crédito fiscal en el régimen general". La misma será utilizada estrictamente para fines académicos.

OBJETIVO: Descubrir el problema que tiene la unidad de análisis referente a las Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado en el Régimen General de Devolución.

DATOS GENERALES

NOMBRE DE LA EMPRESA: _____

GIRO DE LA EMPRESA: _____

INFORMANTE CLAVE: _____

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

2. ¿La empresa se encuentra registrada como exportador ante la Superintendencia de Administración Tributaria?

3. ¿Podría describir el problema que tienen referente a las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado?

**Anexo III Consulta realizada a la Superintendencia de Administración Tributaria,
Expediente UIPSAT No. 1064-2020**



**Expediente UIPSAT No. 1064-2020
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1152-2020**

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, veintinueve de mayo de dos mil veinte.

ASUNTO: [REDACTED] el 19 de mayo de 2020, solicitó vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione la siguiente información: 1) Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal recibidas (presa de solicitudes) hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local. 2) Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal pendientes de resolver hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local. 3) Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal de "exportadores de servicios en general" recibidos hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local. Y 4) Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal de "exportadores de servicios en general, rechazadas o denegadas en su totalidad" hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. 1064-2020, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública, por [REDACTED] acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder del Estado; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública, así como en la sencillez y celeridad de procedimientos.

Lic. Pedro Pablo Cruz
Unidad de Información Pública

Lic. Estuardo Amador Ordoñez Rojas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



CONSIDERANDO:

Que conforme el artículo 45 del Decreto citado, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto en referencia, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables.

[Firma manuscrita]
Lc. Edwin Alfaro
Superintendente de Administración Tributaria

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 15, 16, 18, 19, 20 y 42 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala; y el 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública por [REDACTED]
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Trasladar a la solicitante la información requerida, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que la información se le proporcionará en el estado en que se encuentra, la obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, información que se encuentra contenida en 02 archivos en formato PDF, los cuales fueron remitidos a esta Unidad por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, y la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, ambas dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria

[Firma manuscrita]
Lc. Enrique Acosta Ochoa
Superintendente de Asesoría Jurídica



- IV. Comunicar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Notificar a la solicitante la presente resolución a la dirección de correo electrónico [REDACTED] con la información solicitada en formatos PDF.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

A vertical handwritten signature in blue ink is positioned to the left of a blue circular stamp. The stamp contains the SAT logo and the text 'Lic. Pedro Alonso C. [REDACTED]' and 'SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA'.

A handwritten signature in blue ink is positioned above a blue circular stamp. The stamp contains the SAT logo and the text 'Lic. Estuardo Amador Ordoñez Rojas' and 'Comandante de Asesoría Jurídica'.

Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

Solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA en el régimen general.

1. Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal recibidas (presa de solicitudes) hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Presa de expedientes al 30 de abril de 2020	Monto solicitado Quetzales
248 solicitudes	944,320,519.70

2. Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal pendientes de resolver hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Expedientes en proceso al 30 de abril de 2020	Monto solicitado Quetzales
67 expedientes	214,573,670.25

3. Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal de "exportadores de servicios en general" recibidos hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Expedientes recibidos, exportadores, servicios. Al 30 de abril de 2020	Monto solicitado Quetzales
51 expedientes	100,247,952.40

4. Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal de "exportadores de servicios en general, rechazadas o denegadas en su totalidad" hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Denegado, exportadores, servicios.	Monto solicitado
Para esas fechas de ingreso, no hay expedientes denegados	00.00

- Según consulta efectuada a UIPSAT este dato se requiere del 01 de enero de 2019 al 30 de abril de 2020.

INFORMACION PROPORCIONADA POR LA GERENCIA DE CONTRIBUYENTES ESPECIALES MEDIANOS.

1. Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal recibidas (**presa de solicitudes** en el régimen general de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos) hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Año de ingreso a la SAT	Solicitudes registradas	Monto solicitado
2018	445	Q 311,218,804.72
2019	734	Q 572,844,223.58
2020	140	Q 90,664,294.39

2. Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal **pendientes de resolver** (corresponden a las auditoria nombradas y estan pendientes de resolver en el Régimen General en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos) hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Año de Ingreso a la SAT	Solicitudes pendientes de resolver (en Proceso ya nombradas)	Monto solicitado
2016	1	Q28,353.00
2017	4	Q5,123,638.00
2018	171	Q183,085,576.53
2019	38	Q45,425,576.80

3. Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal de "**exportadores de servicios en general**" recibidos (**Régimen General**) hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Año de ingreso a la SAT	Solicitudes Ingresadas por Exportadores de Servicios	Monto solicitado
2016	55	Q32,494,644.90
2017	50	Q39,069,766.28
2018	29	Q24,545,818.50
2019	66	Q32,363,649.50
2020	16	Q14,226,612.40

4. Número de expedientes de solicitudes de devolución de crédito fiscal de **"exportadores de servicios en general, rechazadas o denegadas en su totalidad"** (Régimen General) hasta el 30 de abril de 2020 y monto que representa en moneda local.

Año de ingreso a la SAT	Solicitudes registradas	Monto solicitado
2016	43	Q25,709,119.37
2017	42	Q32,861,785.78
2018	5	Q3,321,981.50

Anexo IV Resolución de denegatoria de Devolución de Crédito Fiscal del IVA



Hoja 1 de 5

Expediente No. 2018-22-01-45-
Resolución No. GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Guatemala, veintitrés de octubre de dos mil veinte.

ASUNTO: Solicitud de devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado por Q333,299.00 del contribuyente **[REDACTED]**, NIT **[REDACTED]**, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017.

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

CONSIDERANDO

Que el contribuyente, **[REDACTED]**, el 18 de junio de 2018, solicitó a la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del régimen general, según expediente identificado con el número 2018-22-01-45-**[REDACTED]** y formulario número SAT-2123-0**[REDACTED]**, la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado en los períodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017, por **TRESCIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE QUETZALES (Q333,299.00)**.

CONSIDERANDO

Que el artículo 98 del Decreto Número 6-91, Código Tributario, y el artículo 3) literal i) del Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Guatemala y sus reformas, establecen que la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, y fija entre sus facultades y atribuciones la verificación del contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales, y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente.

Con Representación legal por Delegación de
Superintendente de Administración Tributaria,
según Resolución Número SAT-DSI-109-2018,
del 30 de enero de 2018



Hoja 2 de 5

Expediente No. 2018-22-01-45-
Resolución No. GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-

CONSIDERANDO

Que el contribuyente bajo Declaración Jurada manifiesta no haber recibido devolución en efectivo, vales fiscales o tributarios escalonados, bonos, ni compensación del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado con otros impuestos referente a los períodos impositivos comprendidos del 01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017, por parte del Banco de Guatemala, Tesorería Nacional, ni por alguna otra dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas.

CONSIDERANDO

Que el Ministerio de Economía de conformidad a la Resolución No. de fecha 21 de diciembre de 2008, resolvió calificar al contribuyente como exportador bajo el Régimen de Admisión Temporal para dedicarse a la producción, procesamiento y exportación de información comercial por medios electrónicos en general y a la producción y exportación de software.

CONSIDERANDO

Que el contribuyente es intermediaria, entre las empresas extranjeras y empresas locales guatemaltecas, cuya función es procesamiento de información comercial y software de control de calidad, de logística y coordinación de verificar que las empresas locales o maquilas contratadas, cumplan con todos los requisitos establecidos de conformidad a las leyes laborales de Guatemala y principalmente que cuenten con la capacidad instalada y el personal calificado para cumplir con los requerimientos establecidos en las ordenes de compras, cantidades, especificaciones, medidas, colores y tamaños de los productos que son requeridos por los clientes extranjeros, labor que es realizada y supervisada en el territorio de Guatemala por la empresa. Por lo tanto, se puede evidenciar que los servicios que presta el contribuyente en el territorio de Guatemala son a empresas con domicilio y residencia en el país.

Superintendente de Administración Tributaria,
según Resolución Número SAT-DSI-109-2018,
del 30 de enero de 2018



CONSIDERANDO

Que los servicios del contribuyente [REDACTED] fueron prestados a entidades guatemaltecas, por lo que no se cumple con lo estipulado en el artículo 2 numeral 4 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual indica que debe entenderse por exportación de servicios: *"La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme la legislación cambiaria vigente"*.

CONSIDERANDO

Que se tuvieron a la vista las facturas de exportación correspondiente a los periodos impositivos del 01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017, en cual el contribuyente no demostró que los servicios fueron prestados al extranjero. El contribuyente no presentó documentación de soporte que compruebe los elementos de hecho (pólizas de exportación) de las operaciones realizadas del contribuyente prestador de servicio en territorio guatemalteco al no residente, lo anterior representa limitante a la Administración Tributaria para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente y la comprobación de las operaciones de exportación realizadas y que genera el derecho a solicitar la Devolución de Crédito Fiscal por las compras realizadas, utilización de servicios e importaciones necesarias para el desarrollo de sus operaciones, por lo que al contribuyente no le asiste el derecho a Devolución de Crédito Fiscal por un monto de TRESCIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE QUETZALES (Q333,299.00) correspondiente a los periodos del 01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017.

CONSIDERANDO

Que el contribuyente presentó integración de cobros de las exportaciones por servicios prestados las cuales soporto con transferencias bancarias identificadas como "AVISO DE CREDITO" emitido por el Banco CITIBANK, N.A. SUCURSAL



Con representación legal por el Sr. [REDACTED]
Superintendente de Administración Tributaria,
según Resolución Número SAT-DSI-109-2018,
del 30 de enero de 2018





Hoja 4 de 5

Expediente No. 2018-22-01-45-
Resolución No. GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-

GUATEMALA, los cuales indican que se ha acreditado a la cuenta 700243, sin embargo no se tuvieron a la vista los estados de cuenta para verificar que esta cuenta se encuentra a nombre del contribuyente [REDACTED], además el contribuyente no presentó documentación de soporte que demuestre la negociación y liquidación de divisas en instituciones sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos, lo que representa una limitante para la Administración Tributaria para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

CONSIDERANDO

Que el artículo 23 "A" del Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en los períodos auditados, establece que, verificada la procedencia del saldo del crédito fiscal solicitado, se emita la autorización de devolución correspondiente; en el presente caso, al contribuyente no le asiste el derecho de devolución de crédito fiscal al determinarse que no cumple con la figura de exportador de bienes y/o servicios.

POR TANTO

La Superintendencia de Administración Tributaria, con base en lo considerado, leyes citadas y con fundamento en lo establecido en los artículos: 2 numeral 4, 16, 18, 23, 23 "A" del Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado; 20 y 21 del Decreto número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; 19, 98, 100, 112, 112 "A", 114, 116, 127, 130 y 150 del Decreto número 6-91, Código Tributario; los incisos a), f) e i) del artículo 3 del Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala; y el artículo 48 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Artículos vigentes en los períodos impositivos auditados.

[REDACTED]
Superintendente de Administración Tributaria,
según Resolución Número SAT-DSF-109-2018,
del 30 de enero de 2018

Expediente No. 2018-22-01-45-
Resolución No. GEM-DCF-SI-R-2020-22-01-

RESUELVE

NO AUTORIZAR la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado solicitado por el contribuyente [REDACTED], correspondiente a los períodos impositivos **01 de julio de 2017 al 31 de diciembre de 2017**, por **TRESCIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE QUETZALES (Q333,299.00)**, según expediente número 2018-22-01-45-[REDACTED], derivado que no se perfecciona la figura de exportador, según lo indicado en la parte considerativa de la presente resolución.

NOTIFÍQUESE y entréguese copia de la presente resolución al contribuyente [REDACTED], en su domicilio fiscal ubicado en, [REDACTED], municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala. Diligenciado, adjúntese al expediente y trasládese a donde corresponda para los efectos legales correspondientes.



[REDACTED]

con Representación Legal por delegación del
Superintendente de Administración Tributaria,
según Resolución Número SAT-DSI-109-2018,
del 30 de enero de 2018



ANEXO V Extracto de normativa del nuevo Régimen Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal del IVA



COPIA CONTROLADA No. 4

INTENDENCIA DE FISCALIZACIÓN

MACROPROCESO/ PROCESO:		FISCALIZACIÓN / EJECUCIÓN DE FISCALIZACIÓN			
Nombre del Documento		Identificación	PR-IFI/DEC-FIS-EFI-03		
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores.		Versión	1		
		No. Folios	31		
		Fecha de Aprobación	11/03/2020		
	ELABORADO POR:		REVISADO POR:		APROBADO POR:
Nombre	Williams Estuardo Sabaj Estrada	Erwin Giovanni Rodas López	Mónica Georgina Alvarado Méndez de Rocché	Ana Luisa Parada Martínez	Sergio Estuardo Monterroso García
Puesto que ocupa	Profesional de Fiscalización	Jefe de Unidad de Fiscalización	Jefe de Departamento de Evaluación y Control	Gerente de Fiscalización	Intendente de Fiscalización Interino
Firma					
	Lic. Williams Estuardo Sabaj Estrada Profesional de Fiscalización Unidad de Manuales y Guías Departamento de Evaluación y Control Intendencia de Fiscalización	Erwin Giovanni Rodas López Jefe de Unidad de Fiscalización Unidad de Manuales y Guías Depto. de Evaluación y Control Intendencia de Fiscalización	Licda. Mónica Georgina Alvarado Méndez de Rocché Jefe de Departamento de Fiscalización Departamento de Evaluación y Control Intendencia de Fiscalización	Licda. Ana Luisa Parada Martínez Gerente de Fiscalización Intendencia de Fiscalización	Lic. Sergio Estuardo Monterroso García Intendente de Fiscalización Interino Superintendencia de Administración Tributaria

"Este documento es una COPIA CONTROLADA, sin embargo, la reproducción total o parcial del mismo se considera una COPIA NO CONTROLADA"

Intendencia de Fiscalización	
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	PR-IF/DEC-FIS-EFI-03
	Versión 1
	Fecha de Aprobación 11/03/2020

Objetivos

1. Normar las actividades a realizar para el trámite de los expedientes de las solicitudes para Devolución de Crédito Fiscal Régimen Especial Electrónico presentadas por los exportadores y admitidas por la Administración Tributaria.
2. Proporcionar los lineamientos para documentar los procedimientos de revisión de auditoría que faciliten la labor de análisis para el personal involucrado en el proceso de Devolución de Crédito Fiscal, Régimen Especial Electrónico solicitado por los exportadores, conforme lo indicado en el artículo 25 bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.
3. Direccional las auditorías conforme aparecen en el programa generado en el Módulo de PROGRAM del Sistema FISAT.
4. Fortalecer los procesos de fiscalización, en apego al cumplimiento de la normativa legal vigente, aplicable al Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores.

"Este documento es una COPIA CONTROLADA, sin embargo, la reproducción total o parcial del mismo se considera una COPIA NO CONTROLADA"

Intendencia de Fiscalización	
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	PR-IFI/DEC-FIS-EFI-03
	Versión I
	Fecha de Aprobación 11/03/2020

Normas Internas

1. El Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado de la Sección o División y Gerencia que corresponda o cualquier otra Gerencia que le sea asignada la atención de las Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal, Régimen Especial Electrónico a los Exportadores, recibe el expediente a través del Sistema de Control y Gestión de Expedientes que le trasladó el Profesional de recepción de documentos de la Administración Tributaria, quedando en custodia del mismo hasta la asignación del expediente.
2. Para efectos del presente procedimiento, los traslados de los expedientes u otros documentos que correspondan ser trasladados y registrados en las etapas de las auditorías en los Sistemas que se indican, de ahora en adelante se denominan así:

No.	Nombre del Sistema	Se le denomina
1	Sistema de Control y Gestión de Expedientes, (SCGE)	Sistema de Expedientes
2	Sistema Informático de Fiscalización -FISAT-	Sistema FISAT

3. El Jefe de Sección o funcionario designado genera el nombramiento, lo firma y sella al margen y lo traslada al Jefe de División que corresponda o funcionario designado para su revisión, firma y sello.
4. El Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, debe verificar en los sistemas informáticos de la Administración Tributaria que el período sujeto a devolución no haya sido solicitado anteriormente o bien en cualquier otro régimen. En caso se determine existencia de expediente por el mismo período solicitado, debe comprobar que el contribuyente haya presentado a la Administración Tributaria memorial conteniendo el desistimiento correspondiente; así mismo, deberá adjuntar copia de dicho desistimiento al expediente.

Intendencia de Fiscalización	
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	PR-IFI/DEC-FIS-EFI-03
	Versión I
	Fecha de Aprobación 11/03/2020

5. El Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, comprobará el cumplimiento de la presentación del total de las Declaraciones Definitivas de Exportación, sobre las cuales se reclama la devolución del crédito fiscal, a través de la consulta en el sistema informático del Servicio Aduanero, en la que debe constar el estado de confirmación del despacho de mercancías.

Para el caso de exportación de servicios, la documentación que respalde que las divisas hayan sido negociadas en el territorio nacional conforme a la legislación vigente.

6. El Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, elabora, firma y sella el requerimiento de información, tomando en consideración los casos de las Declaraciones Definitivas de Exportación, de las que no consta el estado de confirmación del despacho de mercancías en el Sistema Informático del Servicio Aduanero o en el caso de exportaciones de servicios en los que no se cuente con la documentación que respalde que las divisas hayan sido negociadas en el territorio nacional conforme a la legislación vigente; dicho requerimiento será revisado, firmado y sellado por el Supervisor Tributario o empleado designado, en ausencia de éste por el Jefe de Sección que corresponda o funcionario designado y en casos especiales que contengan un grado mayor de complejidad deben ser consultados con el Jefe de Sección y/o el Jefe de División que corresponda o funcionario designado (ver anexo No. 1 de este procedimiento). El plazo legal para que el contribuyente presente la documentación requerida es el establecido en el artículo 25 bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
7. El Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, en los casos que no se efectuó requerimiento de información debe resolver dentro del plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que fue admitida la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal Régimen Especial Electrónico por la Administración Tributaria.

Intendencia de Fiscalización	
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	PR-IFI/DEC-FIS-EFI-03
	Versión I
	Fecha de Aprobación 11/03/2020

La Gerencia, el Jefe de División, Jefe de Sección que correspondan o funcionario designado son los responsables de que las solicitudes sean atendidas conforme su admisión en la Administración Tributaria, según el Módulo de Control Sistematizado de Devolución de Crédito Fiscal.

8. El Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, en los casos en que se efectuó requerimiento de información debe resolver en el plazo de treinta (30) días hábiles a partir del cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria.
9. El Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, comprueba que la solicitud de Devolución de Crédito Fiscal Régimen Especial Electrónico presentada por el contribuyente y admitida por la Administración Tributaria, cumpla los requisitos legales establecidos en el artículo 25 bis, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas y artículos 25 bis, 26 bis, 26 ter, 27, 28 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y apegado a las normas legales vigentes, la Guía de Auditoría para la Devolución de Crédito Fiscal Régimen Especial Electrónico, normativa correspondiente, dictámenes y criterios institucionales.

Si la solicitud citada, no cumple con los requisitos legales indicados en el artículo 25 bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 25 bis del Reglamento de la Ley referida, debe de rechazar la misma.

10. Suscribe acta de actuaciones tributarias al concluir la auditoría, cuando corresponda, para dejar constancia que la documentación examinada fue devuelta a entera satisfacción del contribuyente y de la información y documentación que no fue presentada, firmando y sellando cuando corresponda, por las siguientes personas: a) Auditor Tributario o Técnico de Auditoría Tributaria b) Supervisor Tributario c) en ausencia del supervisor, por el Jefe de Sección o jerárquico superior que pertenezca a la misma División y d) Contribuyente, Representante Legal, Responsable o tercera persona, cuando corresponda.

"Este documento es una COPIA CONTROLADA, sin embargo, la reproducción total o parcial del mismo se considera una COPIA NO CONTROLADA"

Intendencia de Fiscalización	
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	PR-IFI/DEC-FIS-EFI-03
	Versión I
	Fecha de Aprobación 11/03/2020

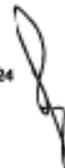
11. Del resultado de la revisión, se presentan las situaciones siguientes:
- a) Expediente con Resolución de procedencia de la solicitud.
 - b) Expediente con Resolución de no procedencia de la solicitud.
12. El Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria, Supervisor Tributario o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, son los responsables de efectuar la revisión y de los resultados de esta, del trabajo realizado deben dejar constancia en los papeles de trabajo de auditoría correspondientes, los que deben firmar y sellar, al igual que la hoja de liquidación.
13. Los informes que elaboren en el proceso y/o al finalizar la revisión, deben firmarlos y sellarlos el Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria, Supervisor Tributario, Jefe de Sección que corresponda, empleado o funcionario designado, el jefe citado o funcionario designado debe finalizar la auditoría en el Sistema FISAT.
14. El Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, es el responsable de elaborar la Resolución que en derecho corresponda y que se traslade al Supervisor Tributario para su revisión, quienes firman y sellan al margen.
15. El Jefe de Sección o funcionario designado de la División y Gerencia correspondiente, debe revisar, firmar y sellar la Resolución que en derecho corresponda y al margen firma y sella el Supervisor Tributario, Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado y traslada al Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado de la Sección o División y Gerencia que corresponda, para que se traslade al área encargada de notificación.
16. Notificada la resolución por el área encargada de notificación que corresponda (empleado designado con la facultad para notificar), se debe enviar a la División que corresponda o dependencia que en el futuro se designe para dicha

Intendencia de Fiscalización	
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	PR-IFI/DEC-FIS-EFI-03
	Versión I
	Fecha de Aprobación 11/03/2020

actividad, copia de la misma y su respectiva cédula de notificación para que proceda a elaborar oficio de primera carga y/o carga extraordinaria ante el Banco de Guatemala (Ver Anexo No. 2), según corresponda.

17. El Oficio de primera carga y/o carga extraordinaria ante el Banco de Guatemala, debe ser elaborado por el Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado de la Sección o División y Gerencia que corresponda, firmado y sellado al margen por Jefe de División que corresponda o funcionario designado y firmado y sellado por el Gerente o Subgerente o funcionario designado (ver anexo No. 2 de este procedimiento). Este deberá ser remitido a dicho banco en un plazo no mayor de cinco (5) días hábiles de notificada la resolución.
18. Las etapas del proceso de ejecución de la auditoría deben quedar grabadas en los módulos de los sistemas informáticos de la Administración Tributaria, por el Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado de la División y Gerencia que corresponda, así como los documentos que se generan, los cuales se adjunta al expediente, siendo los siguientes:
 - Nombramiento.
 - Requerimiento de Información (Cuando corresponda).
 - Cédula de notificación del Requerimiento de Información (Cuando corresponda).
 - Acta (Cuando corresponda).
 - Informe de Auditoría, acompañado de los papeles de trabajo firmados y sellados.
 - Hoja de Liquidación.
 - Resolución.

Extremo que verifica el Supervisor Tributario, Jefe de Sección que corresponda, empleado o funcionario designado, previo a dar por finalizada la auditoría por el Jefe citado o funcionario designado.



Intendencia de Fiscalización	
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	PR-IFI/DEC-FIS-EFI-03
	Versión I
	Fecha de Aprobación 11/03/2020

19. El Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado de la Sección o División y Gerencia que corresponda, debe llevar control de las solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal Régimen Especial Electrónico en proceso, denegadas y autorizadas con sus respectivos montos solicitados, autorizados y denegados, utilizando la herramienta proporcionada por la Intendencia de Fiscalización.

20. Según el resultado de la revisión se pueden derivar las providencias siguientes:

- a) Cuando el contribuyente interpone Recurso de Revocatoria dentro del plazo establecido en la Ley, contra la Resolución, el Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado de la Sección o División y Gerencia que corresponda, elabora providencia para elevar el expediente al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, la cual traslada al Jefe de División que corresponda o funcionario designado para su revisión, firma y sello al margen, y traslada al Gerente o Subgerente o funcionario designado, para su revisión, firma y sello.
- b) Cuando el contribuyente evacua fuera del plazo legal el Recurso de Revocatoria, el Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado de la Sección o División y Gerencia que corresponda, elabora providencia de Rechazo y traslada para revisión, firma y sello al margen del Jefe de División respectivo o funcionario designado. La providencia citada la revisa, firma y sella el Gerente o subgerente o funcionario designado.

El Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado de la Sección o División y Gerencia que corresponda, retiene el expediente y espera el plazo legal que tiene el contribuyente para presentar el Ocurso en contra del Recurso de Revocatoria presentado extemporáneamente. Cuando el contribuyente evacúe el Ocurso dentro o fuera del Plazo legal se envía el expediente a TRIBUTA a través de la Providencia citada en literal a).

- c) Cuando el contribuyente no evacua el Recurso de Revocatoria por una resolución no procedente o no evacua el Ocurso, el Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado de la Sección o División y Gerencia que corresponda, elabora providencia para trasladar el expediente al Departamento de Archivo de la

Intendencia de Fiscalización	
Procedimiento Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	PR-IFIDEC-FIS-EFI-03
	Versión I
	Fecha de Aprobación 11/03/2020

Secretaría General de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual revisa, firma y sella el Jefe de División o funcionario designado.

21. La División que corresponda debe informar en los primeros 5 días hábiles de cada mes las solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal Régimen Especial Electrónico atendidas en el mes anterior, por medio de memorándum a la Intendencia de Fiscalización, para que analice el comportamiento tributario de los contribuyentes que realizaron dichas solicitudes y si procede incorpore en los Programas de Fiscalización.

Para analizar el comportamiento tributario de los contribuyentes podrá utilizar los documentos que soporten las operaciones registradas en el giro normal del negocio y del crédito fiscal reclamado, incluidos en la plataforma electrónica, lo cual no limita las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar a posteriori la procedencia del crédito fiscal devuelto y tomar las acciones que estime pertinentes, tanto administrativas como penales, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario.

22. Quienes incumplan en la aplicación de este procedimiento, serán sancionados conforme el Acuerdo de Directorio Número 2-2008 de la Superintendencia de Administración Tributaria, sus modificaciones y reformas, Reglamento de Trabajo y Gestión del Recurso Humano.
23. El cumplimiento del presente procedimiento es responsabilidad de los funcionarios o empleados que lo ejecuten, por lo que exime a los firmantes del mismo, la violación, aplicación indebida e interpretación errónea de las leyes o del procedimiento.
24. El Departamento de Evaluación y Control de la Intendencia de Fiscalización, evalúa el cumplimiento de las normas y procedimientos contenidos en este documento. Para el efecto, aplica los programas y procedimientos de evaluación que considere adecuados, conforme a sus propias políticas y estrategias.

Este documento es una COPIA CONTROLADA, sin embargo, la reproducción total o parcial del mismo se considera una COPIA NO CONTROLADA



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	
Papelería presentada ante la Administración Tributaria.....	49
Tabla 2	
Solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal del IVA.....	54
Tabla 3 Comparativo de Regímenes de	
Devolución de Crédito Fiscal del IVA.....	83

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1 Monto de las solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA realizadas por la empresa.....	55
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

ÍNDICE DE DIAGRAMAS

Diagrama 1 proceso de la prestación del servicio al exterior.....	63
-------------------------------------------------------------------	----

ÍNDICE DE ACRÓNIMOS

AGSC	Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios
CAUCA	Código Aduanero Uniforme Centroamericano
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CPRG	Constitución Política de la República de Guatemala
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
IVA	Impuesto al Valor Agregado
OMC	Organización Mundial del Comercio
RECAUCA	Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
TRIBUTA	Tribunal Administrativo, Tributario y Aduanero de la Superintendencia de la Administración Tributaria